



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobce: **Johnson Controls Czech s.r.o.**, IČO: 264 32 285  
sídlem Líbalova 2348/1, 149 00 Praha 4  
zastoupen daňovým poradcem Ing. Janem Paříkem  
sídlem Na Příkopě 854/14, 110 00 Praha 1

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 29104/23/5200-11431-712136 z 4. 9. 2023

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a napadené rozhodnutí.

1. Specializovaný finanční úřad (dále jen „**správce daně**“) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem čj. 194628/20/4225-21791-507447 z 2. 12. 2020 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2012 do 30. 9. 2013 (dále jen „**hospodářský**“

rok 2012/2013“) ve výši 153 777 894 Kč, zrušil mu daňovou ztrátu 48 057 146 Kč a předepsal penále v celkové výši 31 236 149 Kč. Dodatečným platebním výměrem čj. 194633/20/4225-21791-507447 z 2. 12. 2020 správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2013 do 30. 9. 2014 (dále jen „**hospodářský rok 2013/2014**“) ve výši 130 094 621 Kč, zrušil mu daňovou ztrátu 264 684 869 Kč a předepsal penále v celkové výši 28 665 772 Kč. Žalobce podal proti oběma těmto výměrům odvolání, která žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl a oba výměry potvrdil.

2. Transakce, která je předmětem sporu, spočívala v restrukturalizaci společností ve skupině spojených osob. Na počátku společnosti Johnson Controls International B. V. (dále jen „**JCI**“) a Johnson Controls Czech Holding BV (dále jen „**JCCH**“), obě z Nizozemí, získaly podíly v žalobci. Ten byl do té doby tzv. ready-made společností bez ekonomické aktivity. Odkupem podílů se však dostal do celosvětové skupiny Johnson Controls, v jejímž čele stála společnost Johnson Controls, Inc. (dále jen „**JC**“) ze Spojených států amerických. JCI následně prodala žalobci podíly ve společnostech JOHNSON CONTROLS AUTOMOBILOVÉ SOUČÁSTKY spol. s r.o. (dále jen „**JCAS**“) a TRIMCO spol. s r.o. (dále jen „**Trimco**“). Žalobce převážnou část kupní ceny uhradil za pomoci úvěru od Johnson Controls Nederland Holding BV (dále jen „**JCNH**“) z Nizozemí. Společnosti JCAS a Trimco byly následně sloučeny fúzí, přičemž JCAS se stala nástupnickou společností. Ta následně změnila právní formu ze společnosti s ručením omezeným na komanditní společnost. Komanditistou ve společnosti se stala JCI a komplementářem žalobce.
3. Pro zjednodušení lze shrnout, že JCI jednotlivými transakcemi způsobila vysoké úvěrové a úrokové zatížení skupiny Johnson Controls v České republice. Peněžní prostředky přijaté žalobcem jako úvěr byly ovšem téhož dne odeslány zpět do zahraničí. Půjčka byla sjednána na dobu 10 let bez podmínky postupného splácení jistiny. Úroky nebyly spláceny pravidelně. Ke dni splatnosti byla půjčka prodloužena o tři měsíce a následně o dalších 10 let, tedy až do roku 2021. Důsledkem restrukturalizace byla změna přímého vlivu společnosti JCI na společnostech JCAS a Trimco na vliv nepřímý. Svůj podstatný vliv si JCI tak zachovala i přes prodej jejich podílů. Úroky z půjčky byly odečítány od základu daně vytvořeného komanditní společností JCAS, jelikož téměř všechny zisky JCAS byly zdaňovány v rámci základu daně žalobce. Docházelo tak k nižšímu zdanění příjmů plynoucích z výrobní činnosti v České republice.
4. Žalovaný ve shodě se správcem daně naznal, že účelovým vytvořením transakcí, které vedly k restrukturalizaci podnikatelské skupiny společností, bylo zneužito právo. Skupina Johnson Controls vytvořila závazek žalobce z dluhového financování pouze za účelem získání daňové výhody, neboť takto vzniklý dluh nepřinesl nejen žalobci, ale ani celé skupině žádnou ekonomickou příležitost k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Správce daně při daňové kontrole hospodářského roku od 1. 10. 2002 do 31. 9. 2003 (dále jen „**hospodářský rok 2002/2003**“) ještě nemohl důvodně uvažovat o zneužití práva žalobcem, tudíž nedošlo k porušení zásady legitimního očekávání.
5. Soud předesílá, že skutkově i právně obdobný případ posuzoval již v rozsudku ze dne 22. 2. 2021, čj. 10 Af 29/2019 - 123: šlo o doměření daně za žalobcův hospodářský rok 2012 a soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. K žalobcově kasační stížnosti NSS rozsudkem ze dne 15. 6. 2023, čj. 8 Afs 105/2021 - 91, zrušil rozsudek zdejšího soudu pro nepřezkoumatelnost v rozsahu jedné sporné otázky (zdanění úroků v zahraničí, jež přímo souviselo s otázkou zneužití práva) a věc mu vrátil k dalšímu řízení. S vypořádáním dalších žalobních bodů ze strany zdejšího soudu, v rozsahu napadeném kasační stížností a umožněném zjištěnou

nepřezkoumatelností (šlo zejména o otázky porušení legitimního očekávání a doměření daně nesprávnému subjektu) se NSS ztotožnil. Zdejší soud poté rozsudkem ze dne 13. 11. 2023, čj. 10 Af 29/2019 - 210, žalobu opětovně zamítl. Jelikož se nyní rozhodující senát s naposled citovaným rozsudkem plně ztotožňuje, jeho závěry i odůvodnění přejímá, samozřejmě se zohledněním specifik obou řízení, neboť žalobní body v nich se zcela nepřekrývají. V podrobnostech pak soud na rozsudek ze dne 13. 11. 2023 odkazuje.

## II. Žaloba.

6. Žalobce namítl, že k doměření daně došlo na základě neoprávněné opakované daňové kontroly ve smyslu § 85 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (**první žalobní bod**). Daňový řád odkazuje v kritériu zakázaného opakování kontroly na „skutečnosti“, které již byly kontrolovány. Tím žalobce rozumí stejný skutkový základ. Orgány daňové správy podle názoru žalobce tento pojem vykládají tak, že „[a]spekt opakovanosti daňové kontroly je třeba vztahovat nikoliv k prověřovaným (kontrolovaným) skutečnostem, ale k tomu, zda jde o daňovou kontrolu totožné daně za totožné zdaňovací období“, tedy zužují jej a uzavírají s tím, že o opakovanou kontrolu nejde. Podle žalobce jsou „totožné skutečnosti“ zřetelně představovány transakcí a zejména úroky z akvizičního úvěru, které byly výslovně předmětem daňové kontroly již v roce 2006 za zdaňovací období 2002/2003, aniž by byly zjištěny nesprávnosti. Zároveň závěry učiněné v rámci této daňové kontroly byly v té době opakovaně mezi orgány daňové správy diskutovány a odsouhlaseny.
7. Žalobce považuje doměření daně rovněž za porušení svých legitimních očekávání ve smyslu § 8 odst. 2 daňového řádu (**druhý žalobní bod**), které měl na základě výsledků předchozí daňové kontroly, která proběhla s odstupem cca 5 let po provedení transakce bez zjištěných nesprávností, a aniž by se v mezích čase cokoli významného změnilo na skutkovém podkladu. Postup finančních orgánů po více než 13 letech od provedení transakce považuje za svévolný. Změna právního názoru ze strany správce daně vedoucí k doměření daně, penále a úroku z prodlení by dle přesvědčení žalobce neměly jít k jeho tíži.
8. Co se týká vlastní otázky zneužití práva (**třetí žalobní bod**), které tvoří samotnou podstatu sporu mezi stranami, žalobce předně připomněl, že žalovaný i správce daně vyhodnotili transakci spojenou s akvizičním úvěrem jako zneužití práva, neboť jejím jediným účelem mělo být získání daňové výhody v rozporu s účelem a smyslem zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „ZDP“). Žalobce uvedl, že pro naplnění znaků zneužití práva v oblasti zdanění musí finanční orgány prokázat, že jsou kumulativně splněny dvě podmínky: (i) *objektivní*, kdy výsledkem jednání daňového subjektu je – i přes formální splnění daňových pravidel – získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu se smyslem a účelem zákona, a (ii) *subjektivní*, kdy důvodem (motivem) jednání daňového subjektu bylo získání daňového zvýhodnění, a to umělým vytvořením podmínek pro jeho získání.
9. Pokud jde o *objektivní podmínku*, žalobce předně zdůraznil, že celá transakce se neodehrála jen v České republice, neúčastnily se jí jen tuzemské společnosti, ani její daňové dopady nenastaly jen v České republice. Daňové orgány přitom nesprávně posuzovaly celou věc teritoriálně ve vztahu k České republice. Dále uvedl, že úrokovým nákladům dlužníka odpovídají na straně věřitele úrokové výnosy. Úrokové výnosy jsou zdanitelné v tuzemsku, Nizozemsku, USA i dalších případně dotčených zemích, což bylo v daňovém řízení osvědčeno. Nakonec tedy došlo ke zdanění úrokových výnosů v rukách držitelů těchto dluhopisů. Pro skupinu jako celek to znamená, že může podnikat ve větším rozsahu, než by dovoľoval její vlastní kapitál, generovat úměrně tomu větší zisk, a část tohoto zisku

přenechat držitelům dluhopisů. skupina tedy zdanila svůj ekonomický zisk, tedy zisk, jaký vygenerovala poté, co se odečetly náklady, a mezi nimi i náklady na dluhové financování. Mělo by tedy být dostatečně zřejmé, že daňová výhoda na úrovni skupiny nemohla vzniknout. Tím se situace žalobce měla lišit od případu posuzovaného NSS ve věcech společností CTP [sp. zn. 1 Afs 56/2015, 2 Afs 64/2015, 2 Afs 65/2015, 3 Afs 53/2015, 8 Afs 34/2015, 9 Afs 56/2015, 9 Afs 57/2015, 9 Afs 58/2015 (dále jen „kauza CTP“)], kde měla být cílem eliminace zdanění ve všech dotčených jurisdikcích. Žalobce sice považoval skutkový stav za dostatečně zjištěný finančními orgány, avšak vedoucí k chybnému závěru. Při nesplnění objektivní podmínky by pak bylo nadbytečné posuzovat naplnění subjektivního kritéria.

10. Žalobce dále připomenul, že náklady mají být podle právní úpravy a související judikatury uznatelné tam, kde souvisí s dosahováním zdanitelných příjmů. Považoval za nesporné, že zdanitelných příjmů dosahoval z titulu svého postavení komplementáře společnosti JCAS a že náklady, které proti těmto příjmům postavil, jsou s tímto příjmem spjaty. Žalobce by totiž nemohl dosahovat svých příjmů, kdyby nejprve nekoupil podíly ve společnostech JCAS a Trimco. Aby je mohl koupit, musel k tomu získat zdroj financování, kterým byl především úvěr od jiných členů skupiny. Podle žalobce tak finanční orgány neuznaly úrokové náklady z úvěru, ačkoli není pochybnosti o zdanitelnosti souvisejících příjmů. Navodily tak situaci, kdy se na úvěr u dlužníka (žalobce) hledí, jako by neexistoval, přičemž na straně věřitele úrokový příjem zůstává. Podle žalobce však byla situace po transakci srovnatelná s běžným dluhovým financováním ze zahraničí, které nijak neodporuje účelům ZDP.
11. I pokud by byla vznikla daňová výhoda, nebyla by podle žalobce v rozporu se zákonem, který s odpočtem nákladů od příjmů pro účely daně počítá. Celá transakce z pohledu skupiny Johnson Controls představuje výměnu vlastního kapitálu za úročený cizí kapitál (úvěr), přičemž taková změna nijak neodporuje účelu ZDP, což mimo jiné vyplývá z rozsudku NSS ze dne 25. 3. 2010, čj. 5 Afs 25/2009 - 98 (dále jen „kauza OKD“), podle něž jsou úrokové náklady na financování výplaty dividend daňově uznatelné. Zákon stanovuje nákladům určité limity, kterými byla v tomto případě pravidla nízké kapitalizace a pravidla o převodních cenách mezi spřízněnými osobami, přičemž tato pravidla byla dodržena. Ani rozpor s jinými pravidly nebyl dle žalobce v dosavadním řízení shledán.
12. Pokud jde o *subjektivní podmínku* zneužití práva, skupina řízená z hlediska jejího fungování jako celku věděla jak o daňovém efektu úrokových nákladů na úrovni žalobce, tak o daňovém efektu úrokových výnosů u věřitelů z úvěru. Skupina počítala s oběma efekty a jako taková nemohla dle přesvědčení žalobce být motivována k získání daňové výhody, když bylo zřejmé, že na úrovni skupiny žádná nevznikne. Orgány daňové správy však subjektivní podmínku hodnotí tak, že odpočet úroků od daně byl tím, co bylo sledováno, a vše ostatní vedle toho považují za podružné. I kdyby byly daňové důvody transakce zřetelnější než ostatní, nelze podle žalobce připustit, aby byl daňový důvod nad ostatní povyšován. Žalovaný a správce daně podle názoru žalobce zastávají názor, že když byl daňový dopad důsledkem transakce, musel být i jejím cílem, s čímž žalobce nesouhlasí. Žalobce k otázce motivu uvedl, že transakce nebyla provedena proto, aby nastal její daňový dopad, ale proto, aby vzniklo propojení – kanál pro tok úroků – mezi náklady na financování skupiny (u JCHC) a generovanými příjmy (u žalobce).
13. Žalobce nesouhlasil s hodnocením, že mu přijetím úvěru vznikl náklad, který nebyl spojen s žádným novým příjmem ani zvýšením příjmu stávajícího. Obecně sice nerozporoval, že

náklady musí s příjmy souviset, avšak jednotlivé náklady nelze stavět proti jednotlivým příjmům za účelem ověření, zda ten který náklad je uznatelný. Náklady je třeba hodnotit jako celek a stavět proti příjmům jako celku. Stejně tak nelze nově vzniklý náklad posuzovat izolovaně, ale ve spojení s ostatními náklady stavět proti příjmům jako celku.

14. Činnost skupiny byla zachována jako před transakcí, resp. poskytnutím úvěru. Skupina jako celek se nedostala k novým penězům, které by ji měly umožnit růst nebo získání nových příjmů. Změnila se u ní však struktura zdrojů financování její činnosti. Uznatelnost nákladů je podle žalobce třeba hodnotit podle toho, zda konkrétní náklady souvisejí s dosahováním příjmů, a to ve věcné a časové souvislosti. Náklad dle přesvědčení žalobce nelze vyloučit proto, že souvisí s příjmy, které žalobce dosahoval – slovy žalovaného - „*tak jako tak*“, neboť dle názoru žalobce žádné příjmy se nedosahují „*tak jako tak*“. Rovněž věřitel, který inkasuje úroky, nezískává tento příjem bez dalšího, nýbrž protože setrvává v pozici věřitele, nese riziko nesplacení a zejména odměnou za to, že nemá k dispozici prostředky, které poskytl dlužníkovi. Žalobce zdůraznil, že nikdy netvrdil, že transakcí docházelo ke zvýšení zisku. Stejně tak to netvrdila ani OKD ve výše uvedené kauze. Náklady tudíž nejsou neuznatelné pouze proto, že nevedou k růstu. Žalobce vyjádřil názor, že „*[n]elze tvrdit, že příjmy, které někdo získal v jednom období, získal i v období předchozím, a proto náklady, které s těmito příjmy souvisí, jsou v druhém období již neuznatelné, protože příjmy by získal ,tak jako tak‘.*“
15. Žalobce připustil, že z hlediska správy daní v České republice je nejlepší situací ta, kdy mu žádný úrokový náklad nevznikne, neboť odváděná daň je v takovém případě nejvyšší. Aby však žalobce mohl fungovat, musí mít určitý kapitál, vlastní nebo cizí. Vlastní kapitál je neúročen, úrokový náklad nevzniká a daň je z toho hlediska nejvyšší možná. Avšak většinový společník žalobce, aby mohl do majetku žalobce takový kapitál vložit, musí jej sám získat. A i společník se rozhoduje, zda půjde o kapitál vlastní anebo cizí. Na konci řetězce pak podle argumentace žalobce stojí „*koncový vlastník*“ (vrcholová ovládající osoba skupiny) a řeší opět stejnou otázku. Žalobce následně předestřel několik příkladných způsobů financování skupiny, lišících se podle toho, zda je zdrojem vlastní či cizí kapitál a podle toho, zda uvnitř skupiny dochází k převodu kapitálu nebo úvěrovému financování.
16. S odkazem na judikaturu NSS se žalobce dovolával svého práva volby na uspořádání svého podnikání bez ohledu na daňové dopady, s jedinou výjimkou, kdy by jediným smyslem takového uspořádání bylo získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Podle něj však má i z hlediska hodnocení daňových orgánů obstát takové uspořádání, ke kterému existuje relevantní ekonomický důvod, za kterým žalobce spatřuje jím předestřené modely financování činnosti přeshraniční skupiny (s různým hospodářským výsledkem pro skupinu), přičemž podle jeho názoru „*[p]ouhá okolnost, že důsledkem je snížení daně – navíc nazíráno jen z pohledu jednoho státu – by takovému hodnocení neměla stát v cestě.*“
17. Žalobce byl dále přesvědčen o tom, že orgány daňové správy hodnotily jeho situaci (resp. situaci ve skupině) pohledem na rozdíl mezi situací „*předtím*“ (vyšší daňové odvody) a „*potom*“ (nižší daňové odvody), aniž hodnotily, v jaké situaci žalobce je, ale jak se do ní dostal. Pokud by totiž byl „*výsledný stav*“ nastaven ve skupině od počátku, žalobce má s ohledem na argumentaci použitou finančními orgány za to, že by i z jejich pohledu obstál. Žalobce dále tvrdil, že kdykoli byly jiné subjekty obviněny ze zneužití práva, vždy to bylo na základě zákonem nepředpokládané (nežádoucí) výsledné situace, která však v jeho případě nenastala, kdy výsledný stav byl v souladu se zákonem, a to i podle finančních orgánů.

18. Žalobce rovněž vytýkal orgánům daňové správy, že jej srovnávají s „běžným daňovým poplatníkem“, aniž by jej nedefinovaly, a uzavírají, že žalobce jednal na úkor takového poplatníka a na úkor státního rozpočtu České republiky. Volba financování z vlastního kapitálu nebo úvěru nemůže dle jeho přesvědčení být hraničním ukazatelem takového poplatníka. Avšak žalobce dle svého mínění neudělal nic, co by nebylo dostupné i pro ostatní obchodní společnosti (odečtení úrokového nákladu od daňového základu), když *„[j]e dána svoboda pohybu, podnikání a usazování, v tržních ekonomikách (o kterých je řeč) neexistují omezení pro zakládání společností a transakce s nimi.“* Jestliže žalovaný dovozoval, že celá transakce byla umělá a proveditelná jen v rámci skupiny mezi spřízněnými osobami, žalobce namítl, že při zapojení třetí osoby (ať již jako prodávající podílů nebo poskytovatele úvěru na jejich nákup) by finanční orgány úrokové náklady uznaly. Odkázal přitom na požadavky kladené na transakce mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 ZDP nebo § 36a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „ZDPH“). Neuznání úrokového nákladu na straně žalobce podle něj nastoluje situaci, kdy transakce by mohla proběhnout i se zamýšlenými daňovými dopady mezi nespojenými osobami, avšak pokud za stejných podmínek proběhla mezi spojenými osobami, bude podléhat vyššímu zdanění.
19. Žalobce se neztotožnil ani s argumentací žalovaného o neuznatelnosti úrokového nákladu z důvodu, že peníze z úvěru nezůstaly ani den v České republice, a nemohly tak přispět k financování podnikání v tuzemsku. Bylo přitom postaveno najisto, že úvěr byl zdrojem financování a financovaným majetkem byly převedené obchodní podíly. Celá operace nemusela mít podobu (finančními orgány kritizovaného) „kolečka“, ale zápočtu pohledávek bez platebního vypořádání. Žalobce poukázal na to, že rovněž v kauze OKD žádné peníze u OKD nezůstaly ani nepřibýly, úvěrové financování bylo použito k financování provozu (výplatě dividend) a úroky z něho přitom byly uznány jako odčitatelné. Žalobce závěrem k otázce zneužití práva připomněl, že v tomto ohledu důkazní břemeno daňové orgány.
20. I kdyby bylo prokázáno, že došlo ke zneužití práva, žalobce namítl, že finanční orgány doměřily daň při zneužití práva tak, že odňaly právo na daňový odpočet úrokových nákladů na úrovni žalobce (**čtvrtý žalobní bod**). Přitom však poukázal na to, že jak směrnice Rady 2016/1164 ze dne 12. 7. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, (dále jen „**směrnice ATAD**“), tak vnitrostátní předpisy (daňový řád) i evropská judikatura ke zneužití práva zakotvují princip, že při dodatečném stanovení daně na základě zneužití práva se odhlíží od transakce nebo sledu transakcí, které zneužití představovaly. Avšak orgány daňové správy podle žalobce postupovaly tak, že neodhlédly od kroků, z nichž transakce sestávala, a namísto toho vyloučily jen úrokový náklad z úvěru z uznatelných nákladů žalobce. Tím podle nich mělo „v konečném důsledku“ být dosaženo žádoucího, právními předpisy a judikaturou zamýšleného výsledku. Podle žalobce si však finanční orgány *„[n]emohou tímto způsobem zkracovat cestu s vysvětlením, že ‚v konečném důsledku‘ vede k výsledku zamýšlenému směrnicí. Tím méně v takto významné situaci s mezinárodním přesahem.“*
21. Podle žalobce nicméně daňová úprava navržená v platebním výměru nevede k výsledku zamýšlenému směrnicí, když namísto neutralizace všech účinků transakce pouze jednostranně a selektivně eliminuje daňovou uznatelnost úroku z úvěru u žalobce. I když žalobce uznává, že věřitel z úvěru, u něhož by měl být korigován tomu odpovídající výnos, není českou společností, a tak nepodléhá jurisdikci orgánů české daňové správy, nezaznamenal snahu těchto orgánů o provedení odpovídající úpravy prostřednictvím

mezinárodní daňové spolupráce. Žalobce opakovaně zdůraznil, že nelze pro účely tohoto daňového řízení, resp. posouzení věci vyčlenit pouze českou část skupiny a nepřihlížet k dopadům na skupinu jako celek, nebo alespoň na tu část, která je dotčena vazbami s českými společnostmi ve skupině.

### III. Další podání účastníků řízení.

22. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky *de facto* korespondují s námitkami uplatněnými v odvolání, a proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zároveň poukázal na to, že nynější věc je v podstatě totožná s věcí posuzovanou v zdejším soudem v řízení vedeném pod sp. zn. 10 Af 29/2019, a nevidí tedy důvod se od závěrů v něm vyslovených odchýlovat. Následně zopakoval stěžejní argumenty obsažené ve svém rozhodnutí a setrval na jeho správnosti.
23. Žalobce v replice poukázal na to, že rozsudek zdejšího soudu č. j. 10 Af 29/2019-123 byl zrušen NSS proto, že se zdejší soud dostatečně nezabýval žalobcovou námitkou ohledně zdanění úroků v zahraničí, a vyjádřil přesvědčení, že stejnou vadu vykazuje také napadené rozhodnutí žalovaného. Následně stručně shrnul a rozvinul některé své argumenty uplatněné již v žalobě.

### IV. Posouzení věci soudem.

#### IV.1. Podmínky řízení a podstata sporu.

24. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
25. Podstatou sporu mezi účastníky je posouzení zákonnosti postupu finančních orgánů, které doměřily žalobci za zdaňovací období hospodářského roku 2011/2012 daň z příjmů právnických osob ve výši 164 161 520 Kč a deklarovaly vznik povinnosti uhradit tomu odpovídající penále. Dospěly totiž k závěru, že žalobce, resp. osoby jej ovládající a další členové skupiny v rámci restrukturalizace části skupiny Johnson Controls a jejího financování záměrně vytvořili takovou podnikatelskou strukturu a takové finanční závazky, které neměly jiný podstatný účel než získání daňového zvýhodnění, a jednáním spočívajícím v odečtení úroků z vnitroskupinového úvěru ve výši cca 13 mld. Kč, poskytnutého žalobci na nákup majoritního podílu ve společnostech JCAS a TRIMCO, od základu daně žalobce tak byly naplněny znaky zneužití práva.

#### IV.2. Opakovaná daňová kontrola.

26. V logice žalobních námitek soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřipustně opakované daňové kontroly (první žalobní bod).
27. Podle § 85 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, „[d]aňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinení správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu;

*takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.“*

28. NSS se interpretací tohoto ustanovení, resp. otázkou přípustnosti opakované daňové kontroly zabýval například v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015 - 39, v němž i s odkazem na předchozí judikatorní závěry uvedl: *„Pro zákonné zahájení opakované daňové kontroly je třeba, aby takto nově zjištěná skutečnost nemohla být bez zavinění správce daně uplatněna v původní daňové kontrole...Uvedená podmínka koresponduje i s předchozí judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž zjišťování skutečností, o něž se má rozhodnutí, které je výsledkem řízení, skutkově opírat, nelze v jedné věci libovolně opakovat, nýbrž se má dít - nejsou-li dány vskutku závažné důvody pro opakování - zásadně toliko jednou; velmi naléhavý je tento požadavek za situace, že zjišťování skutkového stavu je vedeno způsobem, který pro účastníka řízení nebo třetí osoby znamená zátěž, zejména v podobě zásahu do jeho subjektivních práv. Z uvedeného principu pak pro orgány veřejné moci, které řízení provádějí, vyplývá požadavek profesionality a patřičné odborné péče, se kterými jsou povinny každé řízení vést; tyto orgány jsou tedy povinny v uvedených řízeních vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností a profesionalitou, k tomu, aby zjistily všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti v rozsahu, v jakém jim to zákon ukládá. Neučiní-li tak a vyjdou-li takové skutečnosti najevo až pozdě v důsledku nedostatečného (i z příčin objektivních) či neodborného postupu správního orgánu, nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl... Daňové kontroly jako procesního institutu určeného ke zjišťování a prověřování okolností rozhodných pro správné stanovení daně má proto správní orgán zásadně užít toliko jednou; výjimky z tohoto pravidla mohou být přípustné pouze za splnění vstupního (tj. nutného, ne však vždy dostačujícího) předpokladu, že přestože správní orgán postupoval při daňové kontrole profesionálně a s odbornou péčí, vyšly po skončení daňové kontroly najevo skutečnosti, které mohou vést ke změně pohledu na skutkový základ věci...nelze připustit, aby byla vyloučena možnost využít opakovanou kontrolu za situace, kdy - třebaže při první daňové kontrole správce daně postupoval s potřebnou profesionalitou - teprve po jejím skončení a z důvodů nacházených spíše na straně daňového subjektu a jež správce daně nezavinil, se objevily nové skutečnosti, které zakládají důvod k tomu, aby první daňovou kontrolou prověřované skutečnosti byly podrobeny opakovanému zkoumání (srov. např. rozsudek č. j. 8 Afs 28/2005 - 66 ze dne 26. 2. 2007). Ani Ústavní soud obecně ve svých závěrech nepopírá právo správce daně provádět daňovou kontrolu, a to i opakovaně, avšak z předmětu této opakované kontroly musí být jednoznačně patrné, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. musí být patrné, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé, správce daně k takovému postupu vedly (např. náleží Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 597/02 ze dne 3. 1. 2005)“ (zvýraznil městský soud).*
29. Z výše uvedeného proto podle soudu vyplývá, že o nepřípustnou daňovou kontrolu se může v konkrétním případě jednat pouze tehdy, pokud ve srovnání s předchozí kontrolou (i.) bude správce daně kontrolovat totožný předmět kontroly (tedy bude kontrolovat daňovou povinnost téhož subjektu za identické zdaňovací období nebo k téže jednorázové dani), (ii.) rozsah daňové kontroly bude alespoň částečně totožný (o opakování kontroly nepůjde tehdy, budou-li další daňovou kontrolou prověřovány skutečnosti, které nebyly dříve prověřovány, a to v závislosti na vymezení rozsahu kontroly při jejím zahájení), a současně (iii.) nové skutečnosti nebo důkazy zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu mohly být při náležitém postupu správce daně při předchozí kontrole vzaty v potaz.

30. Soud je přitom přesvědčen o tom, že v posuzovaném případě nebylo více z těchto kumulativních podmínek splněno, a žalobce tudíž nebyl protiprávně podroben opakované daňové kontrole.
31. Jak totiž vyplývá ze správního spisu i napadeného rozhodnutí, zatímco v letech 2005 až 2006 probíhala u žalobce daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2002/2003, v řízení, které vyústilo v napadené rozhodnutí, byla předmětem kontroly daň z příjmů právnických osob za hospodářské roky 2012/2013 a 2013/2014.
32. Jak také správně uvedl v napadeném rozhodnutí žalovaný, podle § 134 odst. 2 daňového řádu platí, že *„pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.“* Daň z příjmů je přitom daní, která se vztahuje ke zdaňovacímu období. I se zřetelem k § 85 odst. 1 daňového řádu, dle něhož *„předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení“*, tak soud dospěl k jednoznačnému závěru, že v posuzované věci správce daně neprováděl opakovanou daňovou kontrolu se stejným předmětem, neboť předmětem daňové kontroly zahájené v roce 2018 byla daňová povinnost žalobce na téže dani, avšak za jiné zdaňovací období (období o 10 a 11 let pozdější než zdaňovací období, které bylo předmětem daňové kontroly na přelomu let 2005 až 2006).
33. Soud je současně přesvědčen o tom, že v posuzované věci nebyla dána ani podmínka uvedená výše pod bodem (iii.), neboť správce daně zjistil nové skutečnosti nebo důkazy, které bez zavinění nemohl tehdejší správce daně uplatnit v původní daňové kontrole týkající se zdaňovacího období 2002/2003, provedené v letech 2005 až 2006, přičemž se jednalo o skutečnosti, které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení žalobce.
34. Podle názoru soudu žalovaný v tomto směru přesvědčivě zdůvodnil (bod 68 a násl. napadeného rozhodnutí), z jakých důvodů nemohl někdejší správce daně provádějící daňovou kontrolu k dani z příjmů za hospodářský rok končící 30. 9. 2003 dospět legitimně k závěru o zneužití práva žalobcem, resp. skupinou Johnson Controls v rámci jejího podnikání v České republice. Je zřejmé, že teprve nově zjištěné skutečnosti týkající se jednání žalobce, případně dalších členů skupiny v letech následujících po dokončení restrukturalizace (2003) umožňovaly posoudit, jaký byl skutečný motiv celé transakce a zda kromě daňové výhody přinesla či mohla přinést skupině jiný podstatný ekonomický benefit. Byly to právě správcem daně nově zjištěné a prokázané skutečnosti, které dle finančních orgánů na posouzení celé transakce vrhly nové světlo (téměř žádná faktická činnost žalobce, přes jeho deklarované akviziční, investiční a strategické zaměření, a to zejména ve srovnání s činností jeho dceřině společnosti JCAS, prodloužení splatnosti úvěru, z nějž byly sporné úroky placeny, po 10 letech spojené s čerpáním dalších vnitroskupinových úvěrů, a nakonec úhrada části jistiny úvěru a dlužných úroků v roce 2014 z jiných zdrojů skupiny a ukončení úročení zbytku jistiny, to vše v kombinaci s již dříve provedenou změnou právní formy společnosti JCAS ze společnosti s ručením omezeným na komanditní společnost, tak aby podíl na zisku z této společnosti plynoucí mohl žalobce zahrnout do svého základu daně). Žalovanému lze tak dle přesvědčení soudu přisvědčit v tom, že v době provádění daňové kontroly v letech 2005/2006 nebyly zřejmé všechny souvislosti a důsledky provedené restrukturalizace skupiny, které by v případě náležitého postupu příslušného finančního

úřadu nutně musely na jeho straně vyvolat pochyby o účelu provedené restrukturalizace, resp. o zneužití práva.

35. Aniž by přitom soud na tomto místě předbíhal posouzení otázky, zda došlo ze strany žalobce ke zneužití práva, platí, že pro samotný závěr o tom, zda se v posuzované věci jednalo nebo nejednalo o opakovanou daňovou kontrolu, postačuje, že na základě výše shrnutých skutečností, které se nade vši pochybnost ve vnějším světě projeví teprve po skončení předchozí daňové kontroly z přelomu let 2005 a 2006, a které tedy nemohly být ani při náležitém postupu tehdejšího správce daně zohledněny v předchozí daňové kontrole, mohly účinně vzniknout správci daně důvodné pochybnosti stran zneužití práva žalobcem při přiznání a odvodu daně z příjmů právnických osob. Ani z tohoto důvodu se tedy nemohlo jednat o nezákonně opakovanou daňovou kontrolu.

#### *IV.3. Zásada legitimního očekávání.*

36. S právě popsányými otázkami přitom úzce souvisí další žalobní námitka spočívající v tvrzeném porušení žalobcova legitimního očekávání (druhý žalobní bod).
37. Daňový řád, podobně jako jiné procesní předpisy upravující postup orgánů veřejné moci při výkonu veřejné moci, reflektuje jeden ze základních principů demokratického právního státu, tedy princip tzv. materiální rovnosti. Z ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že „správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“
38. Soud je toho názoru, že ze shora uvedených skutečností nepochybně plyne, že jakkoli byly některé skutkové okolnosti dány již v době realizace původní daňové kontroly (během obou žalobce byl komplementářem společnosti JCAS a splácel úročený vnitroskupinový úvěr, z jehož prostředků podíl v uvedené společnosti a společnosti Trimco nakoupil), platí, že orgány finanční správy v právě posuzované věci s poukazem na nově zjištěné okolnosti řádně odůvodnily rozdílné závěry, k nimž v posuzované věci – oproti závěrům kontroly vztahující se ke zdaňovacímu období 2002/2003 a provedené na přelomu let 2005 a 2006 – dospěly. Zejména pak náležitě vysvětlily, proč tehdejší správce daně nemohl (ještě) důvodně uvažovat o zneužití práva ze strany žalobce, resp. skupiny Johnson Controls.
39. Soud nesouhlasí s žalobcem v tvrzení, že se po dokončení předchozí daňové kontroly v roce 2006 na skutkových okolnostech nic významného nezměnilo. Zůstane již zřejmě navždy do jisté míry spekulativní, zda už v době provádění restrukturalizace (v letech 2001 až 2003) žalobce, případně další osoby ze skupiny, věděl a zamýšlel, že následný vývoj bude takový, jak byl správcem daně a žalovaným v tomto řízení prokázán, tedy dokládající zneužití práva v oblasti daně z příjmů. Jak však bude podrobněji vysvětleno dále, soud má za to, že finanční orgány prokázaly na objektivních okolnostech, které po restrukturalizaci následovaly, že ke zneužití práva došlo, přestože formálně byl postup žalobce jak ve zdaňovacím období 2002/2003, tak v období 2012/2013 a 2013/2014 z hlediska daňových předpisů v pořádku.
40. Aniž by to mělo vliv na posouzení této žalobní námitky, musí soud nicméně v posuzovaném případě dílčím způsobem korigovat názor žalovaného, že by měla zásada legitimního očekávání ustoupit zásadě legality. Tento výklad sice obecně vzato platí a sdílí jej i zdejší soud, tedy účastník řízení se nemůže dovolávat předchozí správní praxe, která byla nezákonná (srov. např. rozsudky NSS ze dne 25. 4. 2006, čj. 2 As 7/2005 - 86, nebo ze dne 2. 10. 2013, čj. 1 Afs 80/2013 - 40). Je však třeba zdůraznit, že v takovém případě by orgány finanční správy byly povinny přezkoumatelným způsobem vyložit důvody, pro které by byly přesvědčeny o tom, že původně vyslovené závěry byly v rozporu se zákonem a nebyly

tak optikou ustálených judikatorních závěrů případně způsobilé založit legitimní očekávání daňového subjektu, že budou vysloveny při nezměněném skutkovém a právním půdorysu i v budoucnu. Finanční orgány se v tomto ohledu v posuzované věci omezily toliko na to, že „[p]okud by se [Finanční úřad v České Lípě] podmínkami dle § 24 odst. 1 ZDP ve skutečnosti zabýval, nemohl by být odpočet úroků uznán skutečně podmínkami pro odpočet od základu daně dle § 24 odst. 1 ZDP, nebyl by odpočet úroků uznán, a to alespoň v rozsahu úroků vzniklých za hospodářský rok končící k 30. 9. 2002 (potažmo do změny právní formy JCAS na komanditní společnost)“, resp. na to, že „[s]právce daně v rámci daňové kontroly za HR 2002/2003 nevyhodnotil dopady změny právní formy JCAS v průběhu roku 2003 na daňovou účinnost úroku z akvizičního úvěru JCC (tj. žalobce, pozn. soudu) zcela v souladu se ZDP“. Takovéto úvahy provedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí by samy o sobě nepostačovaly k prolomení zásady legitimního očekávání účastníka řízení. Pokud by totiž soud přistoupil na tuto sporou argumentaci finančních orgánů, mohly by správní orgány vždy popřít v novém řízení závěry řízení předchozího prostým nezdůvodněným konstatováním, že tehdy se věc posoudila nesprávně, což by princip právní jistoty zásadně oslabilo. Jak však soud zdůraznil výše, orgány finanční správy v posuzované věci s poukazem na nově zjištěné okolnosti řádně odůvodnily rozdílné závěry, k nimž v posuzované věci oproti závěrům kontroly vztahující se ke zdaňovacímu období 2002/2003 a provedené na přelomu let 2005 a 2006 dospěly.

#### IV.4. Zneužití práva.

##### IV.4.1. Zákonná a judikatorní východiska.

41. Poté soud přistoupil k posouzení samotného merita sporu, kdy žalobce namítá, že se zneužití práva v oblasti zdanění nedopustil, potažmo mu nebylo finančními orgány dostatečně prokázáno (třetí žalobní bod). Žalobce přitom zdůraznil, že skutkový stav není mezi stranami sporný, avšak zásadně zpochybňuje správnost právních závěrů, které z tohoto stavu finanční orgány dovozují, a nesouhlasí s tím, že finanční orgány unesly v daném směru v nezbytné míře důkazní břemeno. S tímto náhledem podstaty sporu soud souhlasí a ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení rovněž vychází.
42. Soud připomíná, že žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil závěr správce daně o tom, že struktura skupiny Johnson Controls v České republice po restrukturalizaci se zapojením dluhového financování nedává z ekonomického hlediska smysl, nemá jiný hlavní účel než snahu o optimalizaci daňové povinnosti a že jednání žalobce naplňuje znaky zneužití práva, jež nepožívá právní ochrany, neboť jde proti smyslu a účelu ZDP. Proto daňové orgány neuznaly za daňově účinný náklad úroky z vnitroskupinové akviziční půjčky poskytnuté v roce 2001 žalobci a úroky z dalších půjček, jež byly žalobcem přijaty za účelem úhrady úroků z akviziční půjčky.
43. Podle § 24 odst. 1 věta první a druhá ZDP platí, že „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.“
44. Zákon ovšem blíže pojem „náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“ nedefinuje. V § 24 odst. 2 ZDP je obsažen pouze demonstrativní výčet daňově uznatelných nákladů a v § 25 odst. 1 téhož zákona je naopak uveden demonstrativní výčet nákladů daňově neuznatelných. ZDP ve stanovených případech výslovně omezuje daňovou uznatelnost úroků či vymezuje její podmínky (§ 25 odst. 1 písm. a), w), zk) a zl) a § 24 odst.

2 písm. zi) a zv)], z čehož však nelze dovodit, že ve všech ostatních případech se jedná o daňově uznatelný výdaj. Z demonstrativního charakteru výčtu v § 24 odst. 2 i v § 25 odst. 1 ZDP naopak plyne, že u nákladů v těchto ustanoveních výslovně neuvedených bude z hlediska jejich daňové relevance záležet vždy na tom, zda splňují požadavky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, či nikoliv. V dané věci je tak nutno daňovou uznatelnost předmětných nákladů posuzovat z hlediska obecné klauzule v § 24 odst. 1 ZDP.

45. Ust. § 8 odst. 4 daňového řádu přitom zní: *„Při správě daní se nepřiblíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“*
46. Toto normativní zakotvení zákazu zneužití práva v daňové oblasti se do daňového řádu dostalo s účinností od 1. 4. 2019, a to v návaznosti na již poměrně bohaté a ustálené závěry soudní praxe v této oblasti. Současně s tím bylo ustanovení § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu doplněno o dosavadní judikatorní závěry, že v případě zneužití práva musí rozhodné skutečnosti prokazovat správce daně. Jak k této legislativní změně stručně a srozumitelně shrnuje odborná literatura, *„[o]d 1. dubna 2019 obsahuje daňový řád odst. 4, který představuje zhmotnění zásady zákazu zneužití práva přímo do textu zákona. Do daného data aplikoval správce daně tuto zásadu jako zásadu nepsanou, přičemž oporu pro její aplikaci poskytovala judikatura. Zneužitím práva je situace, kdy osoba jedná v souladu s textem zákona, avšak v rozporu s jeho účelem, přičemž takové jednání poškozují ostatní subjekty. Osoba tak, byť jedná v souladu se zněním zákona, dosahuje nedovolené výhody, kterou zákonodárce nezamýšlel (tím se zásada odlišuje zejména od legální optimalizace daňových povinností, které zákonodárce do jisté míry předvídá). Nejedná se však o využití pochybení zákonodárce (§ 5 odst. 1), které jde jen k jeho tíži, ale o nastolení takové situace, která je jen zdánlivě dovolená. V praxi je zneužití práva shledáno zejména v situacích, kdy daňový subjekt vytváří zdánlivě nesmyslné a nerozumné konstrukce, jejichž smysl spočívá právě ve zneužití zákonného textu. Zásada zákazu zneužití práva je odvozována jak z judikatury SDEU, tak z judikatury tuzemské (SDEU C-255/02 Halifax a rozsudek NSS 1 Afs 11/2010). Jelikož je aplikace zásady zákazu zneužití práva určitým zásahem do právní jistoty daňového subjektu, je její použití podmíněno vyčerpáním všech ostatních zákonných prostředků (např. vyloučení dissimulace dle odst. 3 apod.). Zneužití práva je pojímáno jako tzv. záchranná brzda. Z judikatury jsou též známy testy zneužití, které se skládají z naplnění subjektivních a objektivních kritérií (SDEU C-110/99 Emsland a C-515/03 Eichsfelder). Naplnění kritérií prokazuje správce daně, kterého ohledně prokázání zneužívajícího jednání tíží důkazní břemeno [§ 92 odst. 5 písm. f)].“* [Rozehnal, T. *Daňový řád, Praktický komentář*, Wolters Kluwer (ČR), Praha, 2019.]
47. Pokud jde o úpravu této problematiky v evropském právu (transakce obsahovala evropský prvek, když úroky byly placeny žalobcem obchodní společností do jiného členského státu Evropské unie), soud jednak připomíná, že podle článku 5 směrnice č. 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států není touto směrnicí dotčeno použití vnitrostátních předpisů či smluvních ustanovení nezbytných k zamezení daňovým únikům a zneužití daňových režimů (odstavec 1), když členské státy mohou v případě transakcí, jejichž hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů je daňový únik, vyhýbat se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, odepřít poskytnutí výhod plynoucích z této směrnice nebo odmítnout její použití (odstavec 2). Vedle toho však samotná daňová uznatelnost či neuznatelnost úrokových nákladů je otázkou vnitrostátní, touto směrnicí neupravenou, jak ostatně v minulosti opakovaně potvrdil i NSS v kauze CTP.

48. K samotnému vývoji judikatorního náhledu na zákaz zneužití práva soud předně uvádí, že se jedná o obecný právní princip vlastní právnímu řádu jako celku. Přílehavě jeho základní smysl shrnul NSS například v rámci kauzy CTP v rozsudku ze dne 7. 6. 2016, čj. 8 Afs 34/2015 - 71: „*Jakkoliv není zákaz zneužití práva výslovně upraven v tuzemských právních předpisech, jde o právní princip, který plní funkci ‚záchranné brzdy‘ pro případ, že právní pravidla by při svém doslovném uplatnění v konkrétním případě vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy. Obdobnými principy jsou např. zákaz jednat v rozporu s dobrými mravy, ochrana dobré víry, ochrana poctivého obchodního styku, či zákaz obcházení zákona. V této souvislosti lze poukázat na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07, podle kterého ‚ačkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky. V tomto duchu k problému také soudní praxe přistupuje.‘ (zvýraznil městský soud).*
49. Slovy rozsudku NSS ze dne 26. 10. 2016, čj. 8 Afs 87/2016 - 60, slouží zákaz zneužití subjektivních práv „*[j]ako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti).*“
50. Na oblast přímých daní aplikoval tento institut NSS poprvé v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS, ve kterém konstatoval, že „*[p]ři existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva.*“ Právo totiž musí „*předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamená znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém. Tímto prizmatem Nejvyšší správní soud pohlíží též na ta ustanovení zákona o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu.*“ (zvýraznil městský soud).
51. Pozdější judikatura NSS pak v podstatné míře vychází i z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), který zavedl dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití (unijního) práva, jenž se poprvé objevil v rozhodnutí ze dne 14. 12. 2000 ve věci C-110/99, *Emsland-Stärke*. Ke zneužití práva přitom SDEU v tomto rozsudku uvedl, že „*[s]e jedná o právní zásadu uznávanou v mnoho právních oblastech práva Společenství, podle níž zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně.*“ (zvýraznil městský soud). V rozsudku ze dne 21. 1. 2008 ve věci C-425/06, *Italservice Srl* k tomu SDEU doplnil, že „*[v]nitrostátní soud může při posuzování, které mu přísluší provést, vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty, jelikož tyto skutečnosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, přes*

*případně vedle toho existující hospodářské cíle vycházející z hledisek týkajících se například marketingu, organizace a záruk.“ (zvýraznil městský soud).*

52. SDEU následně aplikoval dvousložkový test zneužití práva z rozhodnutí *Emsland-Stärke* v oblasti nepřímých daní, a to konkrétně v oblasti daně z přidané hodnoty v průlomovém rozsudku ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax*. Test je založen na hodnocení splnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek stanovených unijním právem nebyl naplněn účel dané právní úpravy; subjektivní prvek se hodnotí jako záměr (hlavní cíl) získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. V případě subjektivního kritéria se vychází z charakteru plnění, jakož i právních, hospodářských nebo personálních vztahů mezi subjekty. Zásada zákazu zneužití práva se rozšířila z daní nepřímých i na daně přímé. V tomto ohledu soud poukazuje např. na rozhodnutí ze dne 12. 9. 2006 ve věci C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ze dne 12. 3. 2007 ve věci C-524/04, *Thin Cap Group*, ze dne 29. 3. 2012 ve věci C-417/10, *3M Italia*, ze dne 4. 12. 2008 ve věci C-330/07, *Jobra*, ze dne 17. 9. 2009 ve věci C-182/08, *Glaxo Wellcome*, nebo ze dne 5. 7. 2007 ve věci C-321/05, *Kofoed*.
53. Na judikaturu SDEU navázala (zejména v oblasti nepřímých daní) řada rozhodnutí NSS, např. rozsudek ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005 - 64, nebo rozsudek rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, která judikatorní uchopení institutu zneužití práva v oblasti českého daňového práva dále dotvářela. NSS zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcům daně odeprít nárokové právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení. Daňovým subjektům totiž rozhodně nemůže být bráněno uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly své daňové povinnosti; jen pokud je účelem jejich podnikání (či jednotlivých transakcí) získání nelegitimní daňové výhody, nelze takové jednání považovat za právem aprobované (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007 - 108). V druhém případě se totiž jedná o chování zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního a za určitých okolností může nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž nemůže být ve správním soudnictví poskytnuta ochrana (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2016, čj. 4 Afs 137/2016 - 43). V rámci svých rozhodnutí v kauze CTP k tomu NSS dodal, že „[j]e třeba pečlivě rozlišovat situace, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní a právem aprobovaný postup, od situace, kdy hlavním smyslem dané činnosti či transakce je získání daňového zvýhodnění nebo úplné eliminace daňové povinnosti“. K samotnému smyslu § 24 ZDP přitom kasační soud uvedl, že jím „[j]e nepochybně daňově zohlednit jen takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový poplatník vůbec nezískal či neměl možnost získat zdanitelné příjmy, případně si je udržet. Pokud je zřejmé, že je náklad vynaložen v rozporu s uvedeným účelem, nebyl tento smysl naplněn.“ (zvýraznil městský soud; srov. též např. výše citovaný rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2016, čj. 8 Afs 34/2015 - 71).
54. Při zneužití práva přitom nejde o zastírání určitého právního jednání jednáním jiným (simulaci a disimulaci), ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody. Daňový subjekt nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhl. Podle rozsudku NSS ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 11/2010 - 94, přichází totiž výjimečná aplikace obecného principu zákazu zneužití práva v úvahu jen tehdy, pokud není

aplikovatelné některé konkrétní zákonné ustanovení, jako např. disimulace (dříve dle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dnes podle § 8 odst. 3 daňového řádu). Tedy, institut disimulace a obecnou zásadu zákazu zneužití práva nelze v daňovém řízení směřovat. NSS v tomto rozsudku s odkazem na svoji předchozí judikaturu uvedl: „[z]ákaz zneužití práva je ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném. Základ zneužití práva v daňové judikatuře položil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004 - 48 (publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS). Podle tohoto rozsudku **[z]neužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené.** O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním [...] **Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.** ‘*Toto rozhodnutí činí jasný rozdíl mezi zneužitím práva a zastřeným právním úkonem ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu, když v daném případě daňový subjekt nečinil právní úkony ,naoko (nepředstíral je), a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné.* ‘ Toto rozlišení později aproboval též rozšířený senát v usnesení čj. 1 Afs 73/2004 - 89.“ (zvýraznil městský soud).

55. V rozsudku ze dne 27. 11. 2008, čj. 5 Afs 61/2008 - 80, uvedl NSS ke zneužití práva v oblasti nepřímých daní v návaznosti na judikatorní závěry SDEU, že „**[p]rávo nárokované plátcem daně by mělo být odepráno, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než právě získání nároku vůči správci daně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108)**“, přičemž „**[k] chování, jehož smyslem je výhradně získání nelegitimního daňového zvýhodnění, dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze přiblížit. Není možné akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona a právní úkon, jež byl proveden výhradně nebo převážně za účelem získání daňového zvýhodnění s tím, že pro zkoumaný právní úkon neexistují řádné ekonomické důvody, nelze označit za legitimní a který je v souladu s cílem sledovaným zákonem o DPH. Je vždy třeba rozlišovat rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit. Plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití objektivního daňového práva (tax abuse). [...]** O takovou činnost se jedná tehdy, **pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že jejím hlavním účelem a zároveň i výsledkem je - i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů - získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou.**“. NSS uzavřel: „**Jakkoli stěžovatelem deklarovaná transakce splňovala zákonnou definici dodání zboží, jejím účelem a hlavním důvodem bylo obdržení daňové výhody. Takový postup je ve smyslu judikatury Soudního dvora zneužitím práva.**“ (zvýraznil městský soud).

#### IV.4.2. Aplikace na zjištěný skutkový stav.

56. Ze shora předestřené robustního judikatorního rámce zákazu zneužití práva vychází soud i v nyní posuzované věci. Je přitom zřejmé, že pro závěr o naplnění nebo nenaplnění jeho objektivního i subjektivního prvku je nezbytné zabývat se nejen konkrétním jednáním (transakcemi) žalobce a dalších členů skupiny Johnson Controls, ale též pozadím celého případu a posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací jako celku. Jednotlivé

okolnosti případu či důkazy nelze vytrhávat z kontextu, ale je třeba je vnímat a posuzovat ve vzájemném souhrnu, neboť je to právě celkový sled jednání zúčastněných osob a s tím spojených okolností, který povede k závěru, zda záměrem žalobce bylo nebo nebylo účelové získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, čj. 6 Afs 376/2018 - 46, který prošel i testem ústavnosti v usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2020, sp. zn. I. ÚS 264/20). Soud přitom dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že ke zneužití práva ze strany žalobce došlo a že úroky placené žalobcem z akviziční půjčky, kterou obdržel na nákup podílů ve společnostech JCAS a Trimco, případně z dalších půjček (úvěrů) čerpaných žalobcem ke splacení výše uvedené akviziční půjčky, nelze uznat jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

57. Žalobce k problematice zneužití práva především namítal, že je nutné na celou transakci, resp. restrukturalizaci nahlížet pohledem skupiny jako celku, včetně jejích zahraničních vlastníků, a vytýkal daňovým orgánům, že ji posuzovaly toliko teritoriálně ve vztahu k České republice. Připomněl přitom, že došlo ke zdanění úrokových výnosů (tj. úroků zaplacených žalobcem) z vnitroskupinových půjček v zahraničí. V tom spatřoval zásadní odlišnost od kauzy CTP, kde finanční orgány a soudy dospěly k závěru, že ke zdanění nedošlo ani v tuzemsku, ani v zahraničí.
58. Soud především nemohl přisvědčit samotnému jádru žalobní argumentace, tedy námitkám, jejichž společným jmenovatelem byla teze, že by orgány finanční správy nepřipustně omezily své posouzení na izolované zkoumání okolností souvisejících s transakcí a jejích důsledků ve vztahu k České republice, resp. že snad rezignovaly na zohlednění provedené restrukturalizace optikou celé skupiny, včetně jejích vlastníků. V obecné rovině soud poznamenává, že orgány české daňové správy vykonávají svoji pravomoc a působnost vůči jednotlivým daňovým subjektům, až na stanovené výjimky, ve prospěch příjmů veřejných rozpočtů České republiky, samozřejmě při náležitém respektu k závazným právním předpisům evropského daňového práva a k mezinárodním smlouvám, jimiž je Česká republika vázána (srov. předmět, účel a zásady správy daní uvedené v § 1 odst. 2, § 2 a § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu). S jistým zjednodušením lze dodat, že neexistuje jedna globální daňová jurisdikce, a ač to pro přeshraničně podnikající obchodní skupiny je nepochybně aspekt, který zvyšuje náklady a riziko jejich podnikání, je třeba jej přijmout jako holý fakt, kterému je třeba se podřídit, pokud nevyplývá něco jiného z právních předpisů s předností před národní legislativou (typicky mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo o ochraně investic, případně relevantní normy práva Evropské unie aj.).
59. S žalobcem je možno v obecné rovině souhlasit, že v rámci aplikace institutu zneužití práva na konkrétní transakci mezinárodní skupiny a její daňové implikace a s ním souvisejícího posuzování ekonomických důvodů („business reasons“) se nelze bez dalšího ve všech případech omezovat na izolované posouzení věci optikou v transakci zapojeného českého daňového rezidenta. Nelze vyloučit, že pro posouzení existence kvalifikovaného ekonomického důvodu legitimizujícího transakci a vylučujícího tak s ohledem na obecná východiska aplikaci institutu zneužití práva mohou být za určitých okolností relevantní i ty důvody a skutečnosti, jež se projeví mimo území České republiky.
60. Žalobce se však mýlí, pokud namítá, že celá transakce a její ekonomický smysl byly posuzovány toliko optikou osoby žalobce, nikoli celé skupiny. Právě naopak, jak je níže poukazováno, daňové orgány zkoumaly, zda vzniklý dluh přinesl celé skupině (nikoli jen žalobci) nad rámec získaného daňového zvýhodnění relevantní ekonomickou příležitost či relevantně přispěl k udržení dosahovaných příjmů. Přitom seznaly, že tomu tak není

(přínejmenším v poměru, který by byl optikou judikatorních východisek souměřitelný se získanou daňovou výhodou). Nelze tedy souhlasit s tím, že by správce daně a žalovaný nahlíželi ekonomickou výhodnost či existenci jiného relevantního důvodu transakce výlučně prismatem postavení žalobce a odhlédli od smyslu a účelu celé transakce z pohledu skupiny.

61. Žalobcem akcentovaná odlišnost oproti kauze CTP stran zdanění úrokových výnosů přitom na právě uvedeném ničeho nemění. Sama okolnost, že v případě skupiny Johnson Controls byly podle žalobce úrokové výnosy řádně zdaněny, není způsobila vyloučit, že při naplnění všech předpokladů aplikace předmětného institutu mohlo jít daňovým uplatněním úrokových nákladů o zneužití práva.
62. Soud se přitom v těchto souvislostech ztotožňuje s odůvodněným závěrem finančních orgánů o tom, že skupina Johnson Controls vytvořila závazek žalobce z dluhového financování pouze za účelem získání daňové výhody, když takto vzniklý dluh nepřinesl nejen žalobci, ale ani celé skupině žádnou jinou ekonomickou příležitost k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů z činnosti členů její skupiny v České republice, což je v rozporu s účelem § 24 odst. 1 ZDP. Ve výsledku generovala zdanitelný příjem žalobce společnost JCAS (po transformaci na komanditní společnost šlo o příjem, který přímo u ní nepodléhal zdanění); tento příjem však nebyl poskytnutým úvěrem ani dosažen, ani zajišťován či udržován; její hospodářský výsledek v podstatě nebyl poskytnutím úvěru žalobci na nákup majoritního podílu v této společnosti od zahraničního člena skupiny nijak ovlivněn. Samotná okolnost, že v zahraničí došlo ke zdanění úrokových výnosů, není dle soudu způsobila zásadně revidovat právní posouzení situace, kdy v rámci určité skupiny dojde ke změně přímého ovládnutí profitabilní společnosti s ručením omezeným na nepřímé ovládnutí téže osoby přeměněné na komanditní společnost prostřednictvím uměle vytvořeného mezičláčku-komplementáře, jehož fakticky jediným smyslem je (i) snížení daňového základu vygenerovaného činností ovládané osoby o významnou částku představovanou úroky z úvěru, který v podstatě musel komplementář přijmout z rozhodnutí ovládající osoby, v kombinaci se (ii) změnou dosavadního nejistého *cash-flow* v podobě zdaněného hospodářského výsledku cílové ovládané osoby na jistý smluvní závazek splátek úroků z jistiny úvěru ve výši odpovídající v zásadě tržní hodnotě ovládané osoby, když přitom jistina byla hned vrácena zpět do dispozice ovládající osoby a příjmy, které ke splátkám sloužily (tj. příjmy z činnosti ovládané osoby), již zdanění nepodléhaly. Takovéto uspořádání vnímá soud bez ohledu na místo zdanění přijatých splátek úvěru jako transakci protiprávní, resp. z hlediska daňově uznatelných nákladů nerelevantní z titulu zneužití práva.
63. Soud považuje v této souvislosti za přílehlavé vyhodnocení provedené žalovaným v bodech 88 a 89 napadeného rozhodnutí a ztotožňuje se s ním. Stejně tak má za to, že je správný výklad § 24 odst. 1 ZDP v bodě 26 napadeného rozhodnutí, podle něžž „[e]konomická racionalita daňově uplatňovaných nákladů vzniklých z titulu podnikatelské činnosti (výroba, obchod, služby) je účelem ZDP. Ekonomická racionalita nesmí být pouze předstírána, ale musí skutečně existovat. Jednání v rozporu s účelem právní normy nepožítvá právní ochrany a musí být odhlédnuto od jakýchkoliv veřejnoprávních (daňových) výhod z něho plynoucích. V souladu se zákazem zneužití práva, je-li tedy dosaženo daňové výhody v rozporu s ekonomickou logikou (tedy iracionálně), mělo by být právním dopadem takové skutečnosti odhlédnutí od této daňové výhody.“
64. Jestliže žalobce argumentuje odlišností svého případu od kauzy CTP, zdejší soud naopak shledává v obou věcech značné skutkové a právní podobnosti. NSS v kauze CTP

konstatoval, že „[n]ezpochybňuje model financování mezi spojenými osobami, podle kterého mateřská společnost financuje aktivity dceřiné společnosti formou úvěru. Nezpochybňuje ani možnost nákupu majoritních podílů v určité společnosti s následnou fúzí sloučením, ani možnost využití tzv. daňového štítu spočívajícího v dlouhém financování společnosti pomocí cizích zdrojů. Je však nezbytné, aby takové jednání mělo jasný (jiný než daňový) ekonomický racionálně odůvodněný smysl, jinak náklady v souvislosti s ním vynaložené nelze považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů,“ přičemž ale dodal, že „[n]espatřuje v deklarovaných důvodech ekonomický racionálně odůvodněný smysl. Provedená restrukturalizace odehrávající se uvnitř skupiny nevedla k podstatné změně vlastnické struktury, k nové akvizici, ani například ke sjednocení managementu a úspore provozních nákladů, nýbrž k obrovskému zadlužení dosud prosperujícího daňového subjektu [...] bez ekonomického opodstatnění“ (zvýraznil městský soud), když rozhodující vliv ve skupině měly, obdobně jako v případě žalobce, nadále tytéž osoby. Proto také při nezměněných koncových vlastnících dospěl NSS v kauze CTP k závěru, že argument daňového subjektu, podle kterého „[b]ez nákupu majoritních obchodních podílů ve zmíněných společnostech nemohlo dojít k fúzi, přičemž takový postup je zcela obvyklý a důvodný, je nepravdivý a zavádějící. Uplatněná argumentace by byla opodstatněná u nákupu majoritního obchodního podílu v jiné nespřízněné obchodní korporaci, jehož prostřednictvím by kupující společnost získala v cílové společnosti takový vliv, který by jí umožnil rozhodnout o fúzi obou společností [...]. K fúzi tak mohlo dojít, aniž by jí musel předcházet nákup obchodních podílů.“ NSS tudíž nepřisvědčil námitce, že „[b]ez nákupu obchodních podílů a následné fúze by nedosáhl příjmů z pronájmu. [...] Mezi příjmem z pronájmu a náklady na restrukturalizaci neexistuje přímý a bezprostřední stav, neboť restrukturalizace se odebrala pouze v rámci skupiny a nepřinesla nové akvizice, které by mohly generovat nové příjmy.“ NSS pak kategoricky shrnul, že „[ú]čelem sporných výdajů byl odliv finančních prostředků v podobě úroků do Lucemburska a nulové daňové zatížení stěžovatele právě s ohledem na odpočty těchto úroků ze základu daně. Uznatelnost úroků z úvěru nelze v projednávané věci posuzovat izolovaně. Vytvoření a následné účelové zadlužení stěžovatele nemá žádné opodstatnění, kromě toho, aby prostřednictvím dalších navazujících kroků došlo k eliminaci daňové povinnosti“ (zvýraznil městský soud; srov. též již výše citovaný rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2016, čj. 8 Afs 34/2015 - 71).

65. Uvedené právní hodnocení je přes drobné skutkové odlišnosti v meritu aplikovatelné i na případ žalobce, neboť i u skupiny Johnson Controls se restrukturalizace a transakce odehrály jen uvnitř skupiny, aniž by došlo k nové akvizici či jiné operaci, která by objektivně přinesla nové příjmy (nad rámec daňové výhody) či přispěla k udržení stávajících. Je sice pravdou, že v kauze CTP bylo navíc prokázáno, že k eliminaci zdanění došlo jak v České republice, tak v Nizozemí a Lucembursku, podle názoru soudu však tato skutečnost nehraje v souladu s dříve uvedeným rozhodující význam pro závěr o zneužití práva při podnikání skupiny v České republice.
66. Soud sice v obecné rovině přisvědčuje argumentaci žalobce, že v nynějším případě nelze posouzení, zda došlo ke zneužití práva (v rovině daňových implikací, jakož i v rovině obchodních a ekonomických důvodů pro jednání vedoucí ke stanovení daňové povinnosti v určité výši), omezovat na skutečnosti týkající se výhradně (optiky) českého daňového rezidenta. Za určitých okolností mohou totiž být jak z pohledu závěru o existenci daňového zvýhodnění, tak i z pohledu závěrů o tzv. business reasons relevantní skutečnosti, jež se projeví mimo území České republiky. Nelze tedy jistě vyloučit, že pro závěr o zneužití práva může být v obecné rovině relevantní i odvedení daňové povinnosti v zahraničí, pokud by revidovalo či vyvracelo závěr o dosažení daňového zvýhodnění coby nutnou podmínku pro

závěr o zneužití práva. Zároveň však jistě nelze na druhé straně učinit apriorní závěr, že v případě, že daň byla v zahraničí v určitém rozsahu zaplacená (bez zohlednění výše a režimu daňové povinnosti), nemohlo dojít k daňovému zvýhodnění.

67. Soud v této souvislosti považuje za potřebné zdůraznit, že teze opakovaně předestřená žalobcem, tj. že transakce a její ekonomický smysl byly finančními orgány posuzovány ve vztahu k žalobci, a nikoliv k celé skupině, není správná a odporuje obsahu správního spisu. Finanční orgány naopak zkoumaly, zda vzniklý dluh celé skupině přinesl nad rámec získaného daňového zvýhodnění relevantní ekonomickou příležitost, či relevantně přispěl k udržení dosahovaných příjmů. Dospěly přitom k závěru, že tomu tak není, přinejmenším pak v poměru, který by byl optikou judikatorních východisek souměřitelný se získanou daňovou výhodou. Finanční orgány se přitom neopomněly zabývat ani dopady daně uhrazené v souvislosti s relevantními transakcemi v zahraničí, a to správce daně na stranách 22 až 24 zprávy o daňové kontrole a žalovaný např. v bodě 58 napadeného rozhodnutí.
68. V tomto ohledu je třeba opětovně upozornit, že žalobce v řízení před finančními orgány tvrdil, že měl být do skupiny Johnson Controls začleněn za účelem nastavení nové korporátní struktury. Jeho prvním úkolem bylo zajištění integrace a konsolidace stávajících majetkových účastí na společnostech JCAS a Trimco. Na nákup obchodních podílů v těchto společnostech žalobce musel využít dluhové financování formou vnitroskupinové půjčky přesahující 13 mld. Kč. Následně pak došlo k fúzi společností JCAS a Trimco, kdy jedinou nástupnickou společností byla společnost JCAS. Poté došlo k rozdělení obchodního podílu společnosti na dvě části, přičemž část (0,029 %) byla žalobcem prodána nizozemské společnosti JCI BV,<sup>1</sup> čímž byly vytvořeny podmínky pro změnu právní formy na komanditní společnost; k této následně došlo, přičemž komplementářem byl žalobce a komanditistou společnost JCI BV.
69. Co se týče samotného akvizičního úvěru, správce daně na stranách 22 až 27 zprávy o daňové kontrole uvedl, že společnost JCNH BV<sup>2</sup> vykazovala pohledávku z půjčky poskytnuté žalobci v roce 2001 ve výši 13 146 760 000 Kč, přičemž úroková míra koresponduje s výší úrokové míry sjednané ve smlouvě o půjčce ze dne 27. 9. 2001 a rovněž v potvrzení o prodloužení ze dne 26. 9. 2011 a 26. 12. 2011, tj. ve výši 6,625 % p.a., 4,025 % p.a. a 6,44 % p.a.
70. Společnost JCNH BV zároveň vykazovala závazek z přijetí půjčky vůči společnosti JCI BV ve stejné výši, v jaké evidovala pohledávku za žalobcem. Splatnost přijaté půjčky pak koresponduje se splatností půjčky poskytnuté žalobci a úroková míra byla sjednána mírně nižší (vždy o 0,125 %), než činila úroková míra u půjčky poskytnuté žalobci. Správce daně následně popsál, že pohledávku za společností JCNH BV společnost JCI BV postoupila na společnost Hoover Universal Inc., která ji následně postoupila na společnost Johnson Controls, Inc., a stejný den byla pohledávka vložena do společnosti JCHC.<sup>3</sup>
71. Úvěrovou pohledávku za žalobcem společnost JCNH BV postoupila na společnost JCEEI<sup>4</sup> a zároveň na ni převedla svůj úvěrový závazek vůči společnosti JCHC. Vzhledem k tomu, že úvěrová pohledávka a závazek byly postoupeny v ocenění založeném na čisté účetní

<sup>1</sup> Mateřská společnost žalobce: Johnson Controls International B.V., sídlem v Nizozemském království (dále jen „JCI BV“).

<sup>2</sup> Johnson Controls Nederland Holding B.V. (dále jen „JCNH BV“).

<sup>3</sup> Johnson Controls Holding Company, Inc. (dále jen „JCHC“).

<sup>4</sup> Johnson Controls Eastern European Investment S.a.r.l. (dále jen „JCEEI“).

hodnotě, tj. čistá účetní hodnota úvěrové pohledávky snižena o čistou účetní hodnotu úvěrového závazku byla rovna nule, bylo stranami dohodnuto, že za postoupení úvěrové pohledávky a úvěrového závazku nebude placena žádná odměna. Téhož dne pak společnost JCEEI postoupila nově nabytou úvěrovou pohledávku i úvěrový závazek na svou pobočku v USA (JCEEI US). Společnost JCEEI US tak evidovala úvěrovou pohledávku za žalobcem a úvěrový závazek za společností JCHC, a to ve shodné výši. Následně bylo mezi těmito třemi společnostmi dojednáno uhrazení části jistiny půjčky ve výši 9 mld. Kč a příslušných úroků (s tím, že bylo ujednáno, že zbývající část jistiny nebude nadále úročena). Žalobce přitom uhradil splátku z finančních prostředků poskytnutých mateřskou společností JCI BV (ve formě příspěvků do ostatních kapitálových fondů), přičemž této byly finanční prostředky ve shodné výši (jako kapitálový příspěvek) poskytnuty její mateřskou společností JCHC. Finanční prostředky potřebné k úhradě splátky jistiny půjčky ve výši 9 mld. Kč tedy byly žalobci poskytnuty ze zdrojů společnosti JCHC

72. Správce daně dále zdůraznil, že dle informace nizozemského správce daně nizozemská legislativa poskytuje u finančních podílů daňovou výjimku „*participation exemption*“, na jejímž základě nejsou zdaňovány a nelze odečítat výsledky z prodeje obchodních podílů. Příjem z prodeje obchodního podílu na společnosti JCAS společností JCI BV tak byl na straně společnosti JCI BV osvobozen od daně z příjmu. Podstatný vliv na společnosti JCAS si však společnost JCI BV zachovala právě prostřednictvím majoritního podílu na kapitálu žalobce. Poskytnutím úvěru společnosti JCNH BV a prodejem podílu žalobci se investice společnosti JCI BV na společnosti JCAS přeměnila na úvěrovou pohledávku za společností JCNH BV, kterou následně převedla.
73. Na základě půjčky žalobci od společnosti JCNH BV v následujících zdaňovacích obdobích vznikaly žalobci významné úrokové náklady. Změna právní formy společnosti JCAS ze společnosti s ručením omezeným na komanditní společnost přitom umožnila dosažení daňové úspory. Ačkoliv totiž žalobce generoval z vlastní obchodní činnosti minimální příjmy, vykazoval v důsledku převodu části výsledku hospodaření, resp. základu daně společnosti JCAS z titulu komplementáře této společnosti, dostatečně vysoký základ daně, aby si od něj mohl nákladové úroky odečíst.
74. Jak přitom konstatoval správce daně na straně 62 zprávy o daňové kontrole, změna obchodní společnosti JCAS na komanditní společnost zajistila žalobci pravidelný příjem, jehož by svou činností – správa majetkových účastí, nikdy nedosáhl. Vzhledem k tomu, že z půjčky převyšující 13 mld. Kč plynuly ve prospěch společnosti JCNH BV úroky, bylo třeba zajistit příjem, z něhož by žalobce mohl tyto úroky vyplácet. Správce daně přitom popsal, že aby bylo dluhové financování pro skupinu efektivní a bylo dosaženo tzv. daňového štítu, bylo klíčové zajistit, aby se úroky staly daňově uznatelným nákladem. I za tímto účelem sloužila změna právní formy společnosti JCAS, neboť pokud by zůstala společností s ručením omezeným, představovaly by úroky z úvěru přijatého žalobcem výdaj na finanční investici, z nichž byla daň vybírána pod zvláštní sazbou.
75. Žalobce opírá svůj náhled na neexistenci zneužití práva také o tvrzení, že k uhrazení daně došlo v zahraničí, a daňové zvýhodnění tedy nemohlo nastat.
76. Soud výše uvedl, že úroky uplatněné žalobcem jako náklady snižující základ daně, vyplácel společnosti JCNH BV jakožto věřiteli z předmětné půjčky. Tato společnost tedy evidovala pohledávku z půjčky poskytnuté žalobci, současně pak vykazovala závazek z přijetí půjčky vůči společnosti JCI BV (resp. JCHC) ve stejné výši, v jaké evidovala pohledávku

za žalobcem. Jak přitom konstatoval správce daně na stranách 22 až 23 zprávy o daňové kontrole, úroky placené společností JCNH BV podléhaly v Nizozemí běžnému korporátnímu zdanění. Tato skutečnost nicméně měla z účetního pohledu neutrální dopad na výsledek této společnosti, neboť vůči výnosovým úrokům (od žalobce ve výši 6,625 % p.a, resp. 4,025 % p.a., resp. 6,44 % p.a) byly účtovány úroky nákladové (vůči společnosti JCHC ve výši 6,5 % p.a., resp. 3,9 % p.a., resp. 6,315 % p.a.) ze stejné výše jistiny. V základu daně z příjmu společnosti JCNH BV se tak „setkávaly“ veškeré úrokové výnosy z půjčky poskytnuté žalobci a související úrokové náklady z půjčky přijaté od JCHC ze základu daně.

77. Zatímco v České republice tak u žalobce došlo ke snížení základu daně, v zahraničí (v Nizozemí, Lucembursku a v USA) měla situace skutečně v zásadě neutrální dopad, neboť společnosti skupiny Johnson Controls, ve vztahu k nimž je třeba podmínku existence daňového zvýhodnění posuzovat, vykazovaly na jedné straně úrokový náklad a na straně druhé úrokový výnos. Z tohoto důvodu proto soud na skutkovém půdorysu nyní posuzované věci uvážil o dani „hrazené“ osobami ze skupiny Johnson Controls v zahraničí, u nichž se střetávaly úrokové náklady s úrokovými výnosy), jako o skutečnosti, jež na závěr o zneužití práva žalobcem nemá vliv.
78. Závěr o shora identifikovaném daňovém zvýhodnění coby podmínce aplikace institutu zneužití práva přitom není z pohledu soudu nijak relevantně zpochybněn, neřkuli vyloučen, tím, že společnost JCNH BV, zjednodušeně řečeno, hradila v zahraničí v určitém rozsahu daň z rozdílu mezi úrokovými výnosy a úrokovými náklady, vznikajícího z titulu popsaného nepatrného rozdílu v úrokových sazbách v jednotlivých vnitroskupinových úvěrových transakcích. Správce daně již ve zprávě o daňové kontrole (str. 66) neopomněl zohlednit, že společnost JCNH BV evidovala jak úvěrovou pohledávku za žalobcem, tak úvěrový závazek (původně za společností JCI BV). Optikou kvality a kvantity argumentace vznášené žalobcem v průběhu daňového řízení je z rozhodnutí finančních orgánů dostatečně zjevné, že vyhodnotily, že ani skutečnost, že byl v Nizozemí (zjednodušeně řečeno) zdaněn rozdíl v úrokové sazbě ve výši 0,125 %, na závěru o daňovém zvýhodnění a zprostředkovaně pak i zneužití práva ničeho nemění. Na správnost závěru o (v zásadě) neutrálním dopadu, nemá tato dílčí korekce závěrů žalovaného vliv, a to především s přihlédnutím k rozsahu identifikovaného daňového zvýhodnění.
79. Soud se přitom ztotožňuje s žalovaným, že závěr o daňovém zvýhodnění coby podmínce aplikace institutu zneužití práva není vyloučen či relevantně zpochybněn ani žalobcem prezentovanými skutečnostmi souvisejícími s tvrzenou daňovou povinností hrazenou držiteli dluhopisů.
80. Žalobce poukázal na to, že finanční prostředky na poskytnutí akvizičního úvěru žalobci byly v nejvyšší části skupiny získány emisí dluhopisů. Argumentoval, že daň v zahraničí byla zaplácena drželi dluhopisů z jejich úrokových příjmů. Žalobce však zcela odhlíží od toho, že pro závěr o zneužití práva, resp. naplnění objektivní (a dílem i subjektivní) podmínky, je klíčové posouzení daňového zvýhodnění, kterého se ze shora detailně vyložených důvodů dostalo žalobci, resp. celé skupině Johnson Controls. Zcela jistě pak nemohou být výše popsané závěry o existenci daňového zvýhodnění negovány tím, že jistá, žalobcem ostatně blíže nekvantifikovaná daň, měla být odvedena subjekty stojícími mimo skupinu Johnson Controls. Tato skutečnost není v žádném ohledu s to vyvrátit ani závěr o subjektivním prvku zneužití práva, tj. osvědčit, že určujícím momentem jednání žalobce a celé skupiny nebylo dosažení daňové výhody. V tomto kontextu nemůže být závěr o zneužití práva žalobcem (při zohlednění nastavení vztahů ve skupině) jistě vyloučen tím, že snad „chybějící

daň“ odvedl subjekt mimo skupinu ze svých úrokových výnosů. Stejně tak není dle stanoviska soudu možno nahlížet jako na faktor vedoucí k vyloučení závěrů o existenci daňového zvýhodnění skutečnost, že vrcholová ovládající osoba skupiny měla v důsledku vynakládaných úrokových nákladů odpovídajícím výnosům nižší příjem, resp. že skupina dosahovala nižšího zisku (vedoucí ostatně zprostředkovaně k nižšímu zdanění). Jak bylo vyloženo výše, i ve Spojených státech amerických se u předmětné osoby ze skupiny setkávaly úrokové náklady a úrokové výnosy (pro větší stručnost soud odkazuje na shora uvedené). Žalobce pak ostatně ve své argumentaci ani nenabízí konkrétní tvrzení ke skutečnostem souvisejícím s tím, nakolik a v jaké výši by vrcholové ovládající osobě vznikaly, nebo nevznikaly úrokové náklady bez ohledu na shora popsané transakce mající shora analyzovaný dopad v České republice, natož aby v rámci své argumentace výdaje na dluhové financování poměřoval daňovou úsporou z jím akcentovaného nižšího zisku apod. Okolnosti týkající se hrazení daně z úrokových výnosů držiteli dluhopisů stojícími mimo skupinu, o jejíž daňové zvýhodnění v projednávané věci jde, postrádají relevanci a nemohou zvrátit závěr o zneužití práva žalobcem.

81. Žalobce rovněž poukázal na to, že akcionáři, tedy z jeho pohledu zbytek skupiny, nemůže být ignorován, protože on dal vzniknout činnosti a příjmům v ČR. Žalobce nemůže hledět na zájmy svého akcionáře jako na přítěž jejího podnikání; naopak bez jeho přičinění by k podnikání vůbec nedocházelo. V tomto ohledu však zdejší soud poukazuje na své závěry vyslovené výše k faktickému průběhu celé transakce. Jak již bylo opakovaně zdůrazněno výše, v důsledku akvizičního úvěru poskytnutého žalobci, nedošlo k vytvoření nových ekonomických příležitostí, ale toliko k nižšímu zdanění příjmů plynoucích z výrobní činnosti společnosti JCAS v České republice. Půjčka poskytnutá žalobci přitom z hlediska dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů neměla fakticky žádný vliv. Stejně tak díky ní nedošlo k expanzi na žádný nový trh, jak žalobce hypoteticky předestírá v závěru části 4.3.4 žaloby.
82. Soud se v tomto ohledu plně ztotožňuje se žalovaným, který konstatoval, že pokud je skupina financována externím dluhem a takto získané prostředky distribuuje prostřednictvím vnitroskupinových půjček dále do skupiny, generuje úrokové výnosy i vykazuje úrokové náklady z externího dluhového financování; dopad na této úrovni je tedy (v mezích shora řečeného) neutrální. Financování se logicky projeví až na úrovni konečného článku (úvěrového spotřebitele – žalobce), který již půjčku dále neposkytoval. Ten přitom v souladu s dříve uvedeným negeneroval žádné výnosy, proti kterým by mohl úrokové náklady uplatnit. Popsanou transakcí však bylo dosaženo toho, že na úrovni jeho základu daně byly vykazovány zdanitelné příjmy – podíly na výsledku hospodaření JCAS, proti kterým se snažil úrokové náklady podle § 24 odst. 1 ZDP uplatnit. Soud již v rozsudku čj. 10 Af 29/2019 - 210 připomněl, že žalobce sám fakticky připouští, že cíl „rekapitalizace“ byl hnán „daňovým motivem“ a skupina chtěla odstranit svou „daňovou nevýhodu“ spočívající v tom, že ve vztahu k výrobním společnostem JCAS a Trimco si nemohla odečíst náklady na dluhové financování, neboť směrem „k české části“ negenerovala úrokové příjmy, ale jen příjmy z dividend, proti nimž úrokové náklady nelze uplatnit. Jak však správně uvádí žalovaný, ač bylo obchodní rozhodnutí stran přehodnocení způsobu nastavení financování české části jistě věcí skupiny, uznat „náklady na financování“ jako daňově účinné by bylo možno jen při dodržení podmínek, které však v posuzované věci ze shora popsaných důvodů naplněny nebyly.

83. Správce daně (a implicitně i žalovaný) se otázkou hrazení daně v zahraničí v podrobnostech zabýval. Přesvědčivým a přezkoumatelným způsobem vysvětlil, že s ohledem na dluhové financování v rámci zahraniční části skupiny Johnson Controls byl daňový dopad v zahraničí na skupinu fakticky neutrální. Snížením daňového základu o nákladové úroky z akvizičního úvěru žalobce toliko formálním (nikoliv materiálním) splněním předpokladů uvedených v § 24 ZDP došlo k daňovému zvýhodnění žalobce a zprostředkovaně celé skupiny. Na skupinu Johnson Controls v zahraničí měl přitom úrok v zásadě, nahlíženo mírou daňového zvýhodnění v České republice, neutrální dopad (viz výše), neboť v zahraničí společnosti skupiny Johnson Controls vykazovaly jak úrokový náklad, tak úrokový výnos, tj. k „narovnání“ daňového zvýhodnění žalobce nedošlo. Za okolnost vylučující zjištění o daňovém zvýhodnění pak nebylo z popsaných důvodů možno považovat ani skutečnosti týkající se v zahraničí odvedené daně z rozdílu mezi úrokovými výnosy a úrokovými náklady vznikajícího z titulu popsaného nepatrného rozdílu v úrokových sazbách v jednotlivých vnitroskupinových úvěrových transakcích. Již vůbec pak soud s ohledem na shora řečené nemohl závěr o daňovém zvýhodnění skupiny revidovat s ohledem na žalobcem tvrzené odvedení daně z úrokových výnosů držiteli dluhopisů stojícími mimo skupinu.
84. Žalobce také namítal, že by nemohl dosáhnout zdanitelných příjmů z titulu postavení komplementáře společnosti JCAS, kdyby předtím nekoupil podíly ve společnostech JCAS a Trimco. Přitom aby je mohl koupit, musel získat zdroj financování, kterým byl především úvěr od jiných členů skupiny. V tom spatřuje jasnou souvislost mezi náklady a příjmy, tedy jejich daňovou uznatelnost, přičemž situace byla podle něj srovnatelná s běžným dluhovým financováním ze zahraničí, které nijak neodporuje účelům ZDP. Podle žalobce tak finanční orgány ve výsledku navodily situaci, kdy se na úvěr u dlužníka (žalobce) hledí, jako by neexistoval, přičemž na straně věřitele úrokový příjem zůstává.
85. Soud nikterak nezpochybňuje skutečnost, že žalobce neměl na nákup podílů (v tržní hodnotě) ve společnostech JCAS a Trimco dostatek peněžních prostředků. Žalobce byl totiž jako *ready-made* právnická osoba pořízen osobami z vedení skupiny, již dříve ovládajícími i dvě uvedené společnosti, teprve krátce před touto transakcí právě proto, aby tyto podíly nabyt a aby mu na tento nákup byly dočasně, návratně a úročeně poskytnuty peněžní prostředky ze zdrojů skupiny v hodnotě cca 13 mld. Kč. Uvedená, *prima facie* seznatelná „souvislost“ mezi náklady a příjmy žalobce však byla dle přesvědčení soudu žalovaným správně vyhodnocena jako irelevantní, v zásadě jen formální, ve své podstatě nesměřující k dosažení, zajištění nebo udržení příjmu, který by skupině Johnson Controls nevznikal již bez existence žalobce, resp. úvěru, který žalobce čerpal a splácel v souvislosti s výše uvedenou akvizicí. Žalovaný tak dle stanoviska soudu řádně vyložil důvody, pro které považoval daňovou uznatelnost takových úroků za odporující účelu § 24 odst. 1 ZDP. V řešeném případě tudíž není sporu o tom, zda žalobce postupoval formálně v souladu se zákonem. Sporné je, zda proběhlé operace měly určité ekonomické *ratio*, resp. zda byly vedeny ještě legitimní snahou snížit svou daňovou povinnost (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2011, čj. 2 Afs 83/2010 - 68), nebo zda byly nastoleny „uměle“ s cílem získat daňové zvýhodnění. Soud je přitom shodně jako žalovaný přesvědčen, že jde o naposledy uvedenou situaci, tj. umělou konstrukci vytvořenou za účelem daňové výhody. K námitce, že finanční orgány neuznávají dluh pouze u dlužníka (žalobce), avšak na straně věřitele úrokový výnos nezpochybňují, se soud vyjádří v rámci vypořádání posledního žalobního bodu.

86. Podle žalobce dále smysl transakce, při níž skupina při financování činnosti v České republice vyměnila vlastní kapitál za úročený cizí kapitál (úvěr), nijak neodporuje účelu ZDP. Na podporu své argumentace se dovolává rozsudku NSS v kauze OKD. Přitom akcentuje, že dodržel i pravidla nízké kapitalizace a pravidla o převodních cenách mezi spřízněnými osobami, případně další omezení plynoucí z právních předpisů.
87. Soud předesílá, že dodržení zákonných pravidel tzv. nízké kapitalizace [§ 25 odst. 1 písm. w) ZDP] a převodních cen (§ 23 odst. 7 ZDP) není mezi stranami předmětem sporu. Ostatně platí, že základním předpokladem zneužití práva je jeho formální dodržení; není proto překvapivým, že v daném ohledu nebylo finančními orgány porušení těchto pravidel shledáno. I v tomto směru nemůže soud neshledat podobnost s kauzou CTP, kde NSS uvedl, že „[t]echnické pravidlo uvedené v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních příjmů by bylo zábranou uplatnění principu zákazu zneužití práva...pouze za předpokladu, že by úvěr splňující pravidla pro nízkou kapitalizaci měl ekonomické opodstatnění ve smyslu generální klauzule podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tak tomu v projednávané věci nebylo.“, když zároveň „[s]myslem § 24 zákona o daních z příjmů je nepochybně daňově zohlednit jen takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový poplatník vůbec nezískal či neměl možnost získat zdanitelné příjmy, případně si je udržet. Pokud je zřejmé, že je náklad vynaložen v rozporu s uvedeným účelem, nebyl tento smysl naplněn.“ (zvýraznil městský soud; srov. též již výše citovaný rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2016, čj. 8 Afs 34/2015 - 71). Podle přesvědčení zdejšího soudu není tento smysl naplněn ani v případě žalobce.
88. Žalobcem akcentovaná výměna financování z vlastního kapitálu na financování úvěrové sama o sobě rovněž není předmětem kritiky orgánů daňové správy. Podnikatelské subjekty, resp. skupiny se mohou legitimně financovat různými způsoby. Pro vytvoření tzv. daňového štítu však podle názoru soudu musí dávat změna financování zřejmý a samostatný ekonomický smysl (jiný než daňovou výhodu), slovy zákona: příležitost pro dosažení, zajištění nebo udržení příjmů (srov. též judikatorní závěry citované v bodě 63 tohoto rozsudku). V případě žalobce sice došlo ke změně vnitroskupinového financování, ale kromě daňového zvýhodnění, resp. nižší daňové zátěže vztažené k hospodářskému výsledku společnosti JCAS, žádná nová příležitost k dosažení příjmu z činnosti skupiny v České republice nevznikla.
89. Pokud se žalobce dovolává podobnosti s kauzou OKD, soud jeho názor nesdílí. V odkazovaném případě NSS konstatoval, že úroky a jiné náklady důvodně vynaložené v souvislosti s externím financováním výplaty dividendy akcionářům, o jejíž výplatě bylo rozhodnuto, je třeba považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP. Východiskem pro tento právní názor byly dosavadní judikatorní závěry, s nimiž se ztotožňuje i zdejší soud a které NSS v kauze OKD shrnul tak, že „[d]aňově uznatelné jsou takové výdaje, které byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, byť očekávaných a které tedy bezprostředně souvisí s činností daňového subjektu vytvářející jeho příjmy, jsou vůči nim přiměřené a mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy existuje přímý vztah.“ V návaznosti na to k vlastnímu externímu financování výplaty dividend akcionářům NSS uvedl, že „[ú]roky a jiné nezbytné náklady související s úvěrem na výplatu podílů na zisku mají bezprostřední vazbu na očekávané zdanitelné příjmy, neboť umožňují společnosti použít volné finanční prostředky k investičním či provozním výdajům vedoucím k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů nebo alespoň, jak argumentoval stěžovatel, zabránit výprodeji stávajícího majetku společnosti a tedy i omezení dosavadních příjmů.“, a doplnil, že „[p]rávě výplata podílu na zisku totiž naplňuje vlastní účel

*podnikatelské činnosti a plní shora uvedenou motivační funkci ve vztahu k akcionářům. Náklady, jež stěžovatel vynaložil v souvislosti s přijetím úvěru k financování výplaty dividendy, tedy mají bezprostřední souvislost s podnikáním stěžovatele, a jak již bylo vysvětleno, i s jeho zdanitelnými příjmy, jichž v rámci podnikatelské činnosti dosahuje.“*

90. Soud tento názor sdílí, avšak shledává jej neaplikovatelným na případ žalobce. V kauze OKD totiž daňový subjekt dosáhl zisku, který musel nejprve být zdaněn, a poté byl rozdělen mezi akcionáře, přičemž posuzovanou otázkou bylo, zda vlastní disponibilní prostředky představující zisk musí čekat na okamžik výplaty dividend, nebo je lze použít přednostně na provozní činnost daňového subjektu s tím, že dividenda bude (místo provozu) financována úvěrem. V případě žalobce však nedošlo ani ke zdanění zisku (jakožto komplementáře společnosti JCAS), ani k použití zisku na jeho provozní, případně deklarovanou strategickou, investiční či akviziční činnost. Není zde předmětem sporu, zda žalobce financoval výplatu podílu na jeho zisku své mateřské společnosti z úvěru nebo vlastních zdrojů. Svůj daňový základ (potažmo nepřímý hospodářský výsledek společnosti JCAS) si totiž ještě před případným zdaněním snížil o úroky zaplacené z vysoké jistiny v objemu cca 13 mld. Kč na vnitroskupinové úvěrové financování nákupu společnosti JCAS, která i bez něj již dříve do skupiny patřila, tudíž bezprostředně souvislost mezi akvizicí a zdanitelnými příjmy (jejich dosažením, zajištěním nebo udržením) nenastala, potažmo nastala jen zdánlivě. Tím však svůj zisk žalobce v podstatě eliminoval. Není potom bez zajímavosti, že NSS právě v kauze OKD vyslovil názor, že „[s]myslem vyloučení výplaty podílů na zisku z daňově relevantních nákladů dle § 25 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů je zajistit vůbec existenci samotné daně z příjmů právnických osob, neboť v opačném případě by společnosti při rozdělení celého zisku vykazovaly v podstatě nulový základ daně. Cílem tohoto ustanovení je tedy vyloučit z daňově uznatelných nákladů samotné výplaty podílů na zisku, nikoli však náklady spojené se získáním finančních prostředků na tyto výplaty.“ Podle názoru Městského soudu v Praze proto není porovnání případu žalobce s kauzou OKD přiléhavé.
91. Co se týká subjektivního prvku zneužití práva, obrana žalobce stojí na tom, že skupina věděla a zamýšlela dosáhnout daňového zvýhodnění v České republice, avšak počítala též se zdaněním úrokových výnosů v zahraničí. Na úrovni celé skupiny tak daňové zvýhodnění nemohlo být zamýšleno.
92. K obdobné námitce se soud již vyjádřil v bodech 57 až 64 tohoto rozsudku. Žalobce se v rámci daňového řízení v podstatě doznal k tomu, že daňové zvýhodnění v České republice zamýšlel dosáhnout. Jak soud vyložil výše, finanční orgány neopomněly posoudit transakci a její ekonomický smysl a její daňové implikace optikou celé skupiny a řádně zvažovaly, zda vzniklý dluh celé skupině (nikoli jen žalobci) přinesl relevantní ekonomickou příležitost či relevantně přispěl k udržení dosahovaných příjmů způsobem, jenž by vylučoval aplikaci pravidel vyplývajících z principu zákazu zneužití práva. Samo zdanění úrokových výnosů pak není v souladu s dříve uvedeným podle přesvědčení soudu bez dalšího způsobilé vyloučit, že při naplnění všech předpokladů aplikace předmětného institutu mohlo dojít daňovým uplatněním úrokových nákladů ke zneužití práva. Upozorněním na zdanění úrokových výnosů v zahraničí ostatně žalobce stále zdůrazňuje toliko daňový aspekt transakce (aniž by přitom v jiných částech své žalobní argumentace zpochybňoval finančními orgány zdůrazňovanou daňovou úsporu), nikoliv její jiný racionální ekonomický důvod.
93. Žalobce dále tvrdil, že transakce měla mít též jiné ekonomické motivy, a skutečnost, že daňový dopad je pro finanční orgány nejviditelnější, neznamená, že je důležitější než ostatní.

Soud, stejně jako finanční orgány, nepochybně, že celá transakce mohla mít v době jejího plánování a realizace (vznik žalobce, akviziční půjčka, nákup podílů ve společnostech JCAS a Trimco, jejich fúze a přeměna JCAS na komanditní společnost) rovněž některé další motivy, případně důsledky než jen získání popsáného daňového zvýhodnění. Nicméně tyto se soudu jeví jako naprosto podružné v porovnání s nezměrným daňovým zvýhodněním v řádu minimálně stovek milionů Kč (a za celou dobu splácení půjčky spíše v řádu miliard), které bylo skupinou v České republice restrukturalizací dosaženo. Bez vytvoření tzv. daňového štítu k ziskům společnosti JCAS by celá restrukturalizace pozbyla dle stanoviska soudu jakýkoli ekonomický smysl, resp. náklady na ni vynaložené by nemohly být v žádném ohledu vykompenzovány dalšími tvrzenými přínosy restrukturalizace (přes tvrzení opaku žalobce podle názoru soudu tyto neprokázal).

94. Zdejší soud v rozsudku čj. 10 Af 29/2019 - 210 poukázal na to, že zejména správcem daně prokázáný následný faktický vývoj odhalil, že žalobce nadále *de facto* působil jako „průtoková schránka“ transformující nejistý zisk společnosti JCAS na pravidelné splátky dluhu z akviziční půjčky. Jeho deklarovaná další akviziční, investiční a holdingová činnost byla dlouhá léta v podstatě nulová. V rozhodné době taktéž stejné fyzické osoby zaujímaly místo ve vedení žalobce i společnosti JCAS, z jejíž úrovně byla přijímána klíčová obchodní rozhodnutí stran činnosti skupiny v České republice. Opravdová strategická rozhodnutí pak byla přijímána zahraničními ovládacími osobami, nikoli žalobcem. Rovněž se ukázalo, že pro skupinu bylo klíčové splácení úroků z půjčky žalobcem, jež byly použity na snížení jeho daňového základu, jistina nebyla splácena, v roce 2011 došlo k prodloužení její splatnosti o dalších deset let a žalobce v souvislosti s některými splátkami úroků z akvizičního úvěru musel čerpat další vnitroskupinové půjčky (soud připomněl, že již jen kvůli těmto novým skutečnostem nemohlo jít u žalobce o nedovolenou opakovanou daňovou kontrolu). Žalobce přitom v daňovém řízení tyto skutkové závěry účinně neprochýbnil.
95. Podle žalobce se žalovaný dále dopustil chybného postupu, když jednotlivé náklady nelze stavět proti jednotlivým příjmům za účelem ověření, zda ten který náklad je uznatelný. Náklady je podle žalobce třeba hodnotit jako celek a stavět proti příjmům jako celku. Stejně tak nelze nově vzniklý náklad posuzovat izolovaně, ale jen ve spojení s ostatními náklady stavět proti příjmům jako celku. Uznatelnost nákladů je podle žalobce třeba hodnotit podle toho, zda konkrétní náklady souvisejí s dosahováním příjmů, a to ve věcné a časové souvislosti, přičemž žádný příjem nevzniká „*tak jako tak*“.
96. Soud má za to, že i v rámci této žalobní námitky je akcentováno skupinové hledisko, pohled na žalobce jako člena skupiny, neřkuli dokonce pohled na skupinu jako celek místo na žalobce. K této problematice se přitom soud vyjádřil již výše (v bodu 57 a násl. tohoto rozsudku). Soudu navíc není jasné, co míní žalobce náklady jako celkem a příjmy jako celkem. Je sice pravda, že pro daňové účely, resp. pro účely § 24 odst. 1 ZDP, se součet daňově uznatelných nákladů odečte od daňově relevantních příjmů jako celku. K těmto číslům však lze dospět jen přes jednotlivé konkrétní (exaktní) náklady a konkrétní (exaktní) příjmy. Lze obecně souhlasit se žalobcem, že daňová uznatelnost nákladů má být hodnocena v závislosti na tom, zda konkrétní náklady souvisejí s dosahováním příjmů, a to ve věcné a časové souvislosti. V případě žalobce, resp. skupiny Johnson Controls, podle přesvědčení soudu žalovaný touto způsobu hodnocení dostal, ovšem s negativním výsledkem, že vnitroskupinová akviziční půjčka, resp. úroky z ní splácené, nesouvisí s dosažením, zajištěním nebo udržením příjmů žalobce. Soud se přitom ztotožnil s jeho závěry, že výdaje souvisí s těmito příjmy toliko formálně, přičemž s ohledem na naplnění i dalších prvků

zneužití práva nelze jejich daňovou uznatelnost jako nákladu snižujícího základ daně akceptovat.

97. Dle názoru soudu žalovaný nepodsouvá v napadeném rozhodnutí, že žalobce měl dosahovat zisku nebo hospodářského růstu. Zatímco v kauze OKD umožnilo úvěrové financování výplaty dividend investice do dalšího provozu daňového subjektu z jeho vlastního kapitálu, v případě žalobce orgány daňové správy přesvědčivě prokázaly a vyhodnotily, že úvěrové financování mělo jediný cíl, a to vytvořit dluh za účelem snížení daňového základu představovaného hospodářským výsledkem společnosti JCAS, aniž by tímto financováním vznikly nové ekonomické příležitosti rozvoje podnikání žalobce, případně jeho dceřiných společností, které by neexistovaly před poskytnutím akviziční půjčky, popř. aby financování relevantním způsobem ovlivnilo jejich udržení. Soud v podrobnostech odkazuje na závěry vyslovené žalovaným v bodu 59 napadeného rozhodnutí, zejména pak na ty, dle nichž „[a]čkoli obchodní společnost JCC (tj. žalobce, pozn. soudu) v podstatě žádných pravidelných zdanitelných příjmů generovaných vlastní ekonomickou činností nedosahovala, vykazovala v důsledku převodu téměř 100 % podílu na výsledku hospodaření, resp. základu daně komanditní společnosti JCAS z titulu komplementáře této společnosti (zpravidla) dostatečně vysoký základ daně, aby mohla nákladové úroky odečíst od společného základu daně. V konečném důsledku tedy byly de facto úroky z půjčky na nákup obchodních podílů ve společnostech JCAS a TRIMCO odečítány od základu daně vytvořeného komanditní společností JCAS (téměř všechny zisky vytvořené obchodní společností JCAS byly zdaňovány v rámci základu daně obchodní společnosti JCC), tj. docházelo k nižšímu zdanění příjmů plynoucích z výrobní činnosti společnosti JCAS v České republice“. Těmto závěrům přitom soud nemá, co do podstaty samotné, čeho vytknout.
98. Shora uvedené závěry soudu, dle nichž žalovaný neopomněl posuzovat okolnosti případu, co do přítomnosti relevantních ekonomických důvodů, optikou celé skupiny, platí i pro další část žalobní argumentace, v níž se žalobce na příkladech financování činnosti podnikatelských uskupení dovolává toho, že žalovaný měl posoudit financování skupiny, její zisk i daňové zatížení jako celek, nikoli jen ve vztahu k žalobci, případně části skupiny v České republice. Žalobce dále konstatuje, že skupina zatížená externím financováním na něm musí v zájmu efektivit nechť participovat i jednotlivé své členy, tudíž se provedenou restrukturalizací toliko přizpůsobila tomuto pravidlu, aby nebyla česká část skupiny a český státní rozpočet z hlediska příjmů zvýhodněni.
99. Soud k tomu opakovaně zdůrazňuje, že ani on, ani finanční orgány nevyvozují ze samotného způsobu financování žalobce či skupiny, jíž je součástí, žádné pro žalobce nepříznivé důsledky. Koneckonců, jak je pro zneužití práva charakteristické, je jím jednání, které je alespoň po formální stránce v souladu s pozitivním právem. Žalobci je však vytýkáno, že jediným podstatným důvodem jeho zapojení do participace na externím financování v rámci skupiny je získání nedovolené daňové výhody ve vztahu k veřejným rozpočtům České republiky. Tuto skutečnost podle názoru soudu žalovaný prokázal. Žalobce nedokázal přesvědčivě vyvrátit, z jakých jiných ekonomických důvodů již jednou nabyté a zaplacené podíly ve výrobních společnostech JCAS a Trimco musela skupina Johnson Controls přeprodat nově vytvořené prázdno obchodní společnosti v České republice (tj. žalobci) za cenu jejího enormního zadlužení v podstatě v hodnotě nabývaných společností s příslušenstvím. Vedle obrovské daňové úspory v České republice s touto restrukturalizací související se všechny další případné přínosy restrukturalizace jeví soudu jako zanedbatelné, resp. nijak zásadně odlišné od dřívějšího stavu, kdy z činnosti uvedených výrobních společností profitovaly zahraniční články skupiny napřímo, bez zapojení žalobce.

100. Jestliže se žalobce dovolává judikatury NSS týkající se svobody volby uspořádat své podnikání bez ohledu na daňové dopady, ledaže daňová výhoda je jediným smyslem takového uspořádání, soud uvádí, že jednání žalobce, tak jak je prokázaly a zdůvodnily finanční orgány, spadá právě pod tuto výjimku ze zásady volnosti způsobu podnikání a odpovídá výše citované rozsáhlé judikatuře (včetně zřejmé příležitosti právních závěrů vyřčených NSS v kauze CTP), potažmo SDEU.
101. Žalobce dále namítal, že finanční orgány nesprávně hodnotily věc porovnáním situace „předtím“ (vyšší daňové odvody) a situace „potom“ (nižší daňové odvody). Vyjádřil přesvědčení, že kdyby byl výsledný stav nastaven ve skupině od počátku, nepodrobily by jej finanční orgány kritice stran zneužití práva, resp. nedoměřily by mu daň.
102. Soud k této námitce předesílá, že je logické, že při aplikaci institutu zneužití práva příslušné orgány porovnávají výslednou situaci z hlediska daňových odvodů se situací, která tu měla být (kdyby ke zneužití práva nedošlo), což bude velmi často právě situace, která zde byla předtím, než došlo ke zneužití práva. Dále soud uvádí, že jde o námitku spekulativní, přičemž je nutné vycházet z reálného, nikoli hypotetického skutkového stavu. Pokud pak jde o otázku ekonomické (i)racionality celé transakce, jak již soud uvedl výše, jednak orgány daňové správy podle něj přesvědčivě a pečlivě zdůvodnily, proč mají za to, že transakce žádnou jinou podstatnou výhodu či příležitost, než byla daňová optimalizace, žalobci nepřinesla, jednak uvedly, proč nahlížení na posuzovanou věc pohledem přeshraničně působící skupiny má svoje limity plynoucí z rozdílných daňových jurisdikcí.
103. Soud však pro úplnost obecně doplňuje, že podle jeho názoru bude z daňového hlediska z podstaty věci vždy obtížně obhajitelné, jestliže si určitá osoba nejprve zakoupí určitý majetek (ať již ze svých úspor nebo si na tuto investici půjčí), který generuje zdanitelný příjem, pokud následně provede transakci, kterou tento majetek jakkoli, ani potenciálně nezhodnotí, daňový příjem těmito transakcemi nezvýší, nezajistí ani neudrží, ponechá si rozhodující vliv v nakládání s ním, ale docílí toho, že z tohoto majetku nebude odváděna daň, protože přímým vlastníkem tohoto majetku se stane jí ovládaná osoba, které na jeho nákup dlouhodobě půjčí na úrok peněžní částku, kterou zároveň okamžitě zinkasuje jako kupní cenu. Soud se ztotožňuje se slovy žalovaného vyřčenými v bodu 86 napadeného rozhodnutí, dle nichž *„[j]e tedy třeba odlišit situace, kdy dluhové financování je prostředkem k dosažení určité ekonomické výhody nikoliv samotným cílem transakce. Jinak řečeno, v první řadě musí existovat ekonomický cíl, k jehož dosažení lze využít dluhového financování jako prostředku.“*
104. V další části žalobní argumentace žalobce namítal, že jej žalovaný srovnává s „běžným daňovým poplatníkem“, aniž by jej definoval, když měl žalobce jednat na úkor takového poplatníka a na úkor státního rozpočtu České republiky. Vyjádřil přitom přesvědčení, že odečtením úrokového nákladu od daňového základu neudělal nic, co by nebylo dostupné i pro ostatní obchodní společnosti.
105. Soud má za to, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nedopustil žádných závěrů v tom smyslu, že by žalobce nebyl běžný daňový poplatník nebo by jej bylo potřeba od těchto poplatníků odlišit. Žalovaný shledal, že v důsledku jednání žalobce, resp. dalších dotčených členů skupiny Johnson Controls, došlo ke zkrácení daňových příjmů státního rozpočtu, a tudíž byli jeho jednáním nepřímo poškozeni daňoví poplatníci jako skupina příjemců peněz ze státního rozpočtu. Lze připustit, že teoreticky je způsob restrukturalizace zvolený skupinou Johnson Controls dostupný i jiným ekonomickým subjektům, to však

nezbavuje uvedené jednání v jeho souhrnu znaku protiprávnosti. Není totiž možné připustit, aby subjekty, které se zneužití práva nedopouštějí, tedy respektují jeho smysl a účel, byly oproti žalobci znevýhodněny vyšším daňovým zatížením. Zdejší soud k tomu v rozsudku čj. 10 Af 29/2019 - 210 uvedl, že *„újmá ostatních ekonomických subjektů objektivně vyplývá již ze samotného faktu, že odvolatelem bylo dosaženo daňového zvýhodnění, které jde proti smyslu a účelu zákona. Již takovýto stav se vymyká běžným podmínkám. Tím, že odvolatel uměle nastolil situaci, která po formální stránce naplňuje z pohledu odvolatele podmínky pro uplatnění odpočtu nákladů dluhového financování, docílil snížení daňové povinnosti a odvodu daně do státního rozpočtu České republiky. Ekonomické subjekty, které podnikají způsobem, který je v souladu se smyslem a účelem zákonných norem, a nemají možnost nastavit takovéto umělé podmínky (případně mají, ale neuchylují se k nim), se pak dostávají do konkurenční nevýhody.“*

106. Soud má za to, že žalovaný nikde v napadeném rozhodnutí bez dalšího nepřipustil, že by transakce mohla proběhnout (bez doměření daně) při zapojení osoby, která nebyla součástí skupiny. V bodu 57 toliko uvedl, že *„[f]inanční prostředky tedy nesloužily např. k získání nových obchodních podílů ve společnostech mimo skupinu“*, což ovšem posouvá význam do úplně jiného světla. Je zřejmé, že okolnosti případu by se zásadně změnily, pokud by žalobce investoval peněžní prostředky získané vnitroskupinovým úvěrovým financováním do zcela nové akvizice (z pohledu skupiny) obchodní společnosti, která doposud jejímu vlivu nepodléhala, a příjemcem takto zapůjčených peněžních prostředků by byl dosavadní společník této obchodní společnosti, který by rovněž do skupiny nepatřil. Potom by zřejmě úroky placené z takového úvěru souvisely s dosažením, zajištěním nebo udržením příjmu z takové akvizice skupině plynoucího. Nic takového se však v posuzované věci nestalo.
107. Soud pak pro úplnost připomíná judikatorní závěr, s nímž se ztotožňuje a který vyslovil NSS v rozsudku ze dne 30. 11. 2016, čj. 4 Afs 137/2016 - 43: *„Plnění realizované mezi ekonomicky, personálně nebo jinak spojenými osobami však může signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že tyto osoby budou jednat nejruznějším způsobem ve shodě za účelem optimalizace své daňové zátěže vytvářením umělých skutkových okolností, které by s nezávislými osobami nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75). Takto účelové jednání motivované výhradně snahou spojených osob získat nelegitimní daňovou výhodu může s ohledem na zmíněnou judikaturu za určitých okolností představovat porušení zákazu zneužití práva. Proto je nutné posoudit, zda popsané jednání ekonomicky a personálně spojených osob ve vztahu k uvedeným neuhrazeným závazkům stěžovatelky, které po formální stránce odpovídalo příslušným ustanovením právních předpisů, bylo ve skutečnosti činěno toliko v úmyslu obdržet daňovou výhodu k újmě státního rozpočtu.“* Imperativu plynoucímu z poslední uvedené věty finanční orgány dle názoru zdejšího soudu dostaly a prokázaly, že získání nelegitimního daňového zvýhodnění bylo motivem i cílem jednání žalobce, resp. dalších zainteresovaných osob ze skupiny Johnson Controls.
108. Žalobce dále nesouhlasil s tím, že finanční orgány vyvozují neuznatelnost úrokového nákladu z toho, že peníze z úvěru nezůstaly ani den v České republice, neboť se „kolečkem“ vrátily k zahraničním členům skupiny za nakoupené obchodní podíly, a nemohly tak přispět k financování podnikání v tuzemsku (rovněž s odkazem na rozsudek v kauze OKD, kde úvěrem financované dividendy opustily majetek příjemce úvěru). Žalobce upozornil, že technicky také mohlo dojít jen k započtení pohledávek.
109. Soud má za to, že žalobce tímto pouze vytrhává z kontextu jednu z dílčích okolností, které teprve ve svém souhrnu vedly žalovaného k závěru o zneužití práva. Upozornění

na možnost vypořádání vzájemných dluhů a pohledávek uvnitř skupiny započtením je irelevantní. Samotnou podstatou kritiky postupu žalobce, resp. skupiny, není „kolečko“, tedy reálný návrat zapůjčených finančních prostředků (jistiny) obratem zpět do skupiny, nýbrž vytvoření úročeného dluhu žalobce vůči jinému členu skupiny na základě půjčky, která neměla pro skupinu jiný racionální ekonomický důvod než vytvoření daňově uznatelného nákladu. V rámci transakce toliko přešla již skupinou ovládaná aktiva (společnosti JCAS a Trimco) do přímého vlastnictví nově zapojeného, ale skupinou taktéž ovládaného žalobce. Převod podílů si skupina sama zafinancovala a byla též příjemcem těchto peněžních prostředků. Následně vzniklý dluh, resp. splátky úroků z něj byly tedy, jak soud již výše citoval žalovaného, vlastním ekonomickým smyslem celé transakce.

110. Srovnání s kauzou OKD nepřipadá soudu ani v rámci této žalobní sub-námítky přílehlavé. Externí financování výplaty dividend akcionářům v tamějším případě vytvořilo pro příjemce úvěru příležitost rozvíjet svůj další provoz, případně investice z jeho vlastního kapitálu, resp. zisku z předchozí činnosti. NSS v kauze OKD uvedl, že „[p]ři posuzování, zda lze takové náklady považovat za daňově uznatelné, je **nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí** (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, publikovaný pod č. 1660/2008 Sb. NSS). Rozhodne-li se společnost, že bude zadržovat svůj zisk, aby měla později volné finanční prostředky na výplatu dividend akcionářům, je možné, že bude muset z tohoto důvodu financovat své investiční či provozní výdaje z cizích zdrojů, s čímž ovšem budou spojeny náklady, zejména ve formě úroků z takových úvěrů (nepřistoupí-li ke krácení těchto plánovaných výdajů, což by ovšem negativně ovlivnilo její očekávané příjmy). Rozhodne-li se naopak společnost financovat výplatu podílů na zisku z cizích zdrojů, může prostředky, které by musela jinak k tomuto účelu vyhradit, průběžně používat k financování svých provozních či investičních výdajů, jež slouží k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Není žádný racionální důvod k tomu, aby společnost, která zvolí druhou jmenovanou obchodní strategii, byla daňově znevýhodněna oproti společnosti, jež zvolí strategii první, tedy aby úroky z úvěru na provozní či investiční výdaje společnosti [nejde-li o úroky dle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] při použití volných prostředků k výplatě podílů na zisku byly daňově uznatelné, zatímco úroky z úvěru na výplatu podílů na zisku při použití volných prostředků na provozní či investiční výdaje daňově uznatelné nebyly.“ (zvýraznil městský soud). Avšak v případě žalobce, který před transakcí v podstatě žádný majetek neměl, žádná alternativní příležitost k financování hospodářské činnosti generující zdanitelné příjmy ve hře nebyla. Nakoupení majoritního podílu žalobcem ve společnosti JCAS pak společně s dalšími provedenými kroky zajistilo pouze to, že dříve daněný zisk společnosti JCAS byl v zásadě transformován na nedaněné úrokové splátky z půjčky, aniž by prostředky půjčkou poskytnuté vedly k dosažení, zajištění nebo udržení příjmu majícího původ v činnosti této společnosti.

#### IV.4.3. Závěr ke zneužití práva.

111. Žalovaný a správce daně v daňovém řízení zaměřili svoje dokazování a argumentaci podle dvoustupňového testu zneužití práva, vymezeného shora uvedenou judikaturou SDEU (a dále v podrobnostech rozvedeného rozhodovací praxí NSS). Soud nemá pochybnosti o tom, že v daňovém řízení prokázané okolnosti celé restrukturalizace skupiny Johnson Controls s dopadem na její členy v České republice vedou k závěru o tom, že účel ustanovení § 24 odst. 1 ZDP dosažen nebyl, když akviziční půjčka, resp. splátky úroků z ní plynoucí ze své skutečné povahy nepředstavují výdaje na dosažení, zajištění nebo udržení příjmů generovaných výrobní činností společnosti JCAS (objektivní kritérium). Zároveň finanční

orgány doložily, a žalobci se nepodařilo prokázat opak, že získat daňovou výhodu bylo jednoznačně určujícím motivem jednání zainteresovaných subjektů, včetně žalobce (subjektivní kritérium). Okolnosti týkající se racionality transakce ve spojení s informacemi ohledně propojení zúčastněných subjektů podle soudu svědčí o naplnění objektivního i subjektivního hlediska zneužití práva, neboť z nich lze usuzovat, že jednání žalobce nebylo vedeno reálným a legitimním ekonomickým cílem (nemělo reálné ekonomické zdůvodnění) s výjimkou jediného viditelného výsledku, kterým bylo právě získání neoprávněné daňové výhody.

112. Soud nemusí hledat alternativní argumentační obraty pro vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Soud je zajedno s žalovaným v provedeném hodnocení transakce, představované zejména půjčkou, nákupem podílů ve společnostech JCAS a Trimco a jejich fúzí do komanditní společnosti s majoritním podílem žalobce jakožto komplementáře, vyjádřenými v bodu 58 napadeného rozhodnutí, podle něžž „[n]a základě přijaté akviziční půjčky však v následujících zdaňovacích obdobích vznikaly společnosti JCC [tj. žalobci, pozn. soudu] významné úrokové náklady, jejichž daňová účinnost byla zajištěna prostřednictvím změny právní formy společnosti JCAS ze společnosti s ručením omezeným na komanditní společnost. Je totiž zřejmé, že pokud by obchodní společnost JCAS zůstala po fúzi se společností TRIMCO společností s ručením omezeným, úroky z úvěru přijatého obchodní společností JCC na koupi podílu ve společnostech JCAS a TRIMCO by se daly stěží obhájit jako daňově účinné, protože představovaly výdaj na finanční investici dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP (ve znění platném pro rok 2003), jež generuje příjem nezahrnovaný do základu daně dle § 23 odst. 4 písm. a) ZDP (podíly na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným představovaly příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou dle § 36 odst. 2 ZDP). Přeměnou společnosti JCAS bylo současně dosaženo daňové konsolidace na úrovni obchodní společnosti JCC, která umožnila, aby nákladové úroky z půjčky poskytnuté zahraniční společností JCNH, případně nákladové úroky z půjček později přijatých v přímé souvislosti s touto půjčkou, byly odečteny od základu daně vytvořeného činností komanditní společnosti JCAS.“
113. Soud tak, shodně jako finanční orgány, s náležitou reflexí okolností týkajících se nejen samotného žalobce, ale celé skupiny Johnson Controls setrvává na výše podrobně vyloženém a odůvodněném závěru, že restrukturalizace skupiny Johnson Controls v České republice, jakož i poskytnutí akvizičního úvěru, nemělo žádné ekonomické opodstatnění, resp. v jeho důsledku nedošlo k žádným novým obchodním či výrobním příležitostem, které by mohly vést k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Restrukturalizace skupiny Johnson Controls v České republice, resp. samotné poskytnutí akvizičního úvěru žalobci, vyústilo v extrémní dluhové zatížení žalobce, a to bez vytvoření jakékoliv ekonomické příležitosti. Jak konstatoval žalovaný v bodu 87 napadeného rozhodnutí, za stejného stavu výrobních kapacit byl jediným efektem restrukturalizace vznik nákladů, tj. ekonomický smysl přijatého úvěru zcela absentoval. Správce daně i žalovaný pak i vysvětlili, že účel transakce tvrzený žalobcem (zajištění jednotného efektivního centrálního obchodně strategického vedení, oddělení strategického vedení od výrobní činnosti, eliminace rizika fyzických osob řídících výrobní činnost skupiny, nastavení holdingové struktury tak, aby umožňovala jasné a otevřené vztahy s dodavateli, zákazníky a bankami) byl zcela podružný (nadto v určitých ohledech nelogický) oproti vytvořeným podmínkám k daňovému zvýhodnění.
114. Soud souhlasí s žalovaným, že výnosové úroky z vnitroskupinového úvěru byly u společnosti JCNH BV v popsané míře z pohledu zdanění kompenzovány úrokovými

náklady z vnitroskupinových úvěrů, přičemž i na úrovni samotného nejvyššího akcionáře skupiny byly (dluhopisovým financováním) generovány vedle vnitroskupinových úrokových výnosů i úrokové náklady. Faktickým důsledkem pak bylo vytvoření situace, která žalobci, při čistě formálním nahlížení, umožňovala odečítat od základu daně úrokové náklady, v důsledku čehož nebyly členy skupiny v České republice ani v zahraničí účinně zdaněny podíly na výsledku hospodaření společnosti JCAS. Finanční orgány tak neopomněly zohlednit ani dopady daně uhrazené v souvislosti s relevantními transakcemi v zahraničí. To ostatně potvrdil i NSS v bodě 20 rozsudku čj. 8 Afs 105/2021 - 91. Daňové orgány tak učinily pochopitelně v rozsahu odpovídajícím tomu, v jakém žalobce na okolnosti týkající se dopadu daně v zahraničí poukazoval. I při shora provedené dílčí korekci, resp. doplnění ze strany soudu, jejich nosné závěry plně obstojí.

115. Soud tak shrnuje, že jak ze zprávy o daňové kontrole, tak z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, z jakých důvodů žalovaný, resp. správce daně odmítli uznat úrokové náklady, které žalobce odečetl od základu daně, jako vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Soud pak výše kromě jiného v rámci úvah o tom, že na straně žalobce došlo ke zneužití práva, neboť sérií transakcí, které postrádaly jiné ekonomické opodstatnění, došlo ke snížení daňové povinnosti, resp. získání podrobně popsaného daňového zvýhodnění, vyložil i meze, v nichž považoval za přenositelné závěry vyslovené právními soudy v kauze CTP s tím, že (jak bylo uvedeno shora) i u skupiny Johnson Controls se restrukturalizace a transakce odehrály jen uvnitř skupiny, aniž by došlo k nové akvizici či jiné operaci, která by objektivně přinesla nové příjmy (nad rámec daňové výhody), či přispěla k udržení stávajících.

#### *IV.4.4. Doměření daně nesprávnému subjektu.*

116. Jelikož má soud zneužití práva v posuzované věci za prokázané, je potřeba, aby se zabýval též námitkou, zda správce daně a žalovaný správně upravili daňovou povinnost, resp. doměřili daň z příjmu žalobci (čtvrtý žalobní bod). Žalobce poukázal na to, že podle relevantní legislativy (směrnice ATAD, daňový řád) i judikatury ke zneužití práva musí být v takovém případě odhlédnuto od transakcí, které zneužití představovaly. Podle žalobce však orgány daňové správy postupovaly selektivně a „zkrátily si cestu“ k výsledku, když neodhlédly od všech kroků, z nichž transakce sestávala, a namísto toho vyloučily z uznatelných nákladů žalobce jen úrokový náklad z úvěru, čímž podle nich mělo „*v konečném důsledku*“ být dosaženo právními předpisy a judikaturou předvídaného výsledku. Žalobce opakovaně zdůraznil, že dle jeho názoru nelze vyčlenit pouze českou část skupiny a nepřihlížet k dopadům na skupinu jako celek, nebo alespoň tu část, která je dotčena vazbami s českými společnostmi ve skupině. Podle žalobce proto – v případě prokázání zneužití práva – měla být daňová úprava provedena tak, jako by nedošlo zejména k poskytnutí akvizičního úvěru, převodu podílů na společnostech JCAS a Trimco na žalobce a jejich fúzi s následnou změnou právní formy společnosti JCAS na komanditní společnost s odpovídajícím odprodejem minoritního podílu na této společnosti komanditistovi v rámci skupiny. U všech ostatních osob ve skupině, které byly transakcí dotčeny, by bylo rovněž podle žalobce třeba provést tomu odpovídající úpravy. V důsledku toho měla být nejvýznamnější daňová úprava provedena u společnosti JCAS, jejíž zisk by byl zdaněn u ní namísto u žalobce. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, pak žalobce k této námitce doplnil, že není možné, aby si finanční orgány svévolně vybíraly, komu ze skupiny daň doměří.

117. Soud nejprve připomíná výše citované znění § 8 odst. 4 daňového řádu, podle kterého finanční orgány při zneužití práva nepřihlíží k jednání a jiným skutečnostem, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu, přičemž podle článku 6 odst. 1 směrnice ATAD platí, že „[p]ro účely výpočtu daňové povinnosti právnických osob členský stát nebere v úvahu operaci nebo sled operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva. Operace se může skládat z více kroků nebo částí.“
118. Soud nemohl ponechat bez povšimnutí, že účinnost obou uvedených právních předpisů nastala až v roce 2019, tedy dávno po relevantním právním jednání, které bylo předmětem zájmu finančních orgánů v posuzované věci. S ohledem na výše uvedenou ustálenou judikaturu k institutu zneužití práva je však podstata obou citovaných pravidel přinejmenším inspirativní i ve věci žalobce.
119. Subjektem, vůči kterému byla vedena daňová kontrola, potažmo daňové řízení, byl žalobce, nikoliv zahraniční členové skupiny Johnson Controls, byť není sporu o tom, že rozhodnutí o restrukturalizaci a jednotlivých transakcích byla iniciována na úrovni zahraničního vedení skupiny. Soud již výše poukazyval na to, že orgány české daňové správy vykonávají na základě zákona a v jeho mezích svoji pravomoc a působnost vůči jednotlivým daňovým subjektům, až na stanovené výjimky, ve prospěch příjmů veřejných rozpočtů České republiky. napadené rozhodnutí z pochopitelných důvodů zakládá, mění nebo ruší určitou daňovou povinnost žalobci, nikoli jiné osobě, a to ani jinému subjektu ze skupiny, který je případně českým daňovým rezidentem. Žalobce ve své námitce nikterak neozřejmil, jaká ustanovení relevantních právních předpisů či z nich dovozovaná judikatorní východiska měly orgány finanční správy porušit, pokud současně v daňovém řízení, ukončeném vydáním napadeného rozhodnutí, nečinily žalobcem ani blíže nespecifikované kroky směřující ke změně stanovené daňové povinnosti od žalobce odlišným subjektům. Není pak úkolem soudu tuto argumentaci za žalobce domýšlet, a proto se soud zaměřil toliko na zákonnost dodatečného vyměření daně žalobci, které odhlíželo od zaplacených splátek úroků z akviziční půjčky.
120. Žalobce koncipoval tuto žalobní námitku stručněji než ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 10 Af 29/2019, avšak je zjevné, že na její podstatě se tím nic nezměnilo. Soud proto stejně jako v rozsudku čj. 10 Af 29/2019 - 210 uvádí, že žalobce se – pro případ prokázání zneužití práva – domáhá toho, aby finanční orgány odhlédly od veškerého jednání, které bylo v rámci restrukturalizace skupiny v České republice provedeno. Případná soukromoprávní neplatnost nebo neúčinnost jednání je však kategorií nezávislou na posouzení uznatelnosti nebo neuznatelnosti takového jednání z hlediska správy daní. V již několikrát zmiňované kauze CTP dospěl NSS v rozsudku ze dne 27. 10. 2015, čj. 2 Afs 64/2015 - 75, k závěru, že „[u]platnění principu zákazu zneužití práva, jež spočívá v suspenzi účinků konkrétního zákonného ustanovení, se vztahuje toliko k ustanovení zakotvujícím zneužívané právo, nikoli nutně i dalším právním důsledkům ekonomické činnosti subjektu (zde sjednání daného úvěrového závazku). Pregnantně tento názor ostatně vyjádřil již žalovaný ve svém rozhodnutí, když uvedl, že **z uplatnění zákazu zneužití práva nelze v daném případě vyvozovat jakékoli závěry o absolutní neplatnosti uzavření smlouvy o úvěru.**“ (zvýraznil městský soud), s čímž se zdejší soud bez dalšího ztotožňuje.

121. NSS dále v rozsudku ze dne 30. 11. 2016, čj. 4 Afs 137/2016 - 43, který se rovněž týkal zákazu zneužití práva v daňové oblasti, přílehavě uvedl, že aplikace tohoto principu se v dané situaci projevila tak, že „[o]rgány veřejné moci odmítly připustit právní účinky soukromoprávních dohod o posunutí splatnosti závazků mezi stěžovatelkou a jejími společníky v daňovém právu, a proto účetní situace stěžovatelky bez dalšího naplnila skutkovou podstatu předmětného ustanovení. Právní řád přitom nestanoví, že by jakékoliv soukromoprávní jednání muselo mít účinky v daňovém právu za jakýchkoliv okolností a v tomto ohledu tedy aplikaci principu zákazu zneužití práva neomezuje.“ (pozn. zvýrazněno soudem).
122. Vycházejí z předestřené judikatorní rámce, soud nemůže dát žalobci za pravdu, že v případě prokázání zneužití práva měla být daňová úprava provedena nejen tak, že nebude přihlédnuto ke splátkám úroků z akvizičního úvěru, jak učinili správce daně a žalovaný, ale ani k poskytnutí tohoto úvěru, k převodu podílů na společnostech JCAS a Trimco na žalobce a jejich fúzi s následnou změnou právní formy společnosti JCAS na komanditní společnost s odpovídajícím odprodejem minoritního podílu na této společnosti komanditistovi v rámci skupiny. Ač by bez realizace těchto prvků transakce nedošlo ani k úrokovým splátkám uplatněným ke snížení základu daně generovaného společností JCAS u žalobce, žádné z těchto právních jednání nemá totiž samo o sobě daňové konsekvence, kterými došlo ke zneužití práva žalobcem. Takovýto účinek měly právě až splátky úroků z akvizičního úvěru, resp. jejich daňově relevantní uplatnění. To ovšem neznamená, že by jak samotná smlouva, v níž byly sjednány podmínky úvěru, včetně jeho splátek, tak jednotlivé splátky měly být na základě napadeného rozhodnutí považovány za neplatné nebo neúčinné ve smyslu soukromoprávním.
123. Řešení daňových konsekvencí ve vztahu k již v zahraničí zdaněným úrokovým výnosům pak nespadá do působnosti orgánů české finanční správy (srov. též pravidla pro zdanění úroků podle směrnice č. 2003/49/ES). Jak již soud uvedl výše, případné zdanění úrokových výnosů v zahraničí nečiní napadené rozhodnutí, resp. závěr finančních orgánů o zneužití práva žalobcem nezákonným. Soud nevylučuje, že samotné doměření daně v České republice na základě napadeného rozhodnutí může mít daňovou relevanci pro jiné členy skupiny Johnson Controls v jiných daňových jurisdikcích. To však samo o sobě neznamená, že orgány české daňové správy byly povinny před vydáním napadeného rozhodnutí iniciovat související daňová řízení v zahraničí.
124. Soud se proto bez výhrad ztotožňuje s vypořádáním, které správce daně provedl na stranách 124 a 125 zprávy o daňové kontrole k obdobně formulované námitce žalobce, kde uvedl, že „[z] hlediska správného stanovení daňové povinnosti daňového subjektu je potřeba mít na paměti, že daňové právo bylo zneužito uplatněním úroku z půjčky jako nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Řada na sebe postupně navazujících kroků (nákup obchodního podílu ve společnosti Tarkus s.r.o., převod obchodních podílů ve společnostech JCAS a TRIMCO na společnost JCC, fúze společností JCAS a TRIMCO, změna právní formy společnosti JCAS) pouze vytvořila podmínky pro uplatnění úroku z půjčky jako daňově uznatelného nákladu. Ke zneužití práva však došlo až samotným uplatněním úrokových nákladů jako nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Bez tohoto posledního kroku, by zneužití práva konstatováno nebylo.“ Žalovaný se s tímto názorem v napadeném rozhodnutí implicitně ztotožnil.
125. Postup finančních orgánů soud shledává rovněž souladný s obecnou zásadou minimální (nezbytné) ingerence orgánů veřejné moci do soukromoprávních vztahů. Soud připomíná, že podle § 5 odst. 3 daňového řádu platí, že správce daně „[š]etří práva a právem chráněné

*zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“)* v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní“, přičemž dle § 7 odst. 2 téhož zákona postupuje správce daně tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Tím, že finanční orgány přihlížely pro daňové účely až k splátkám úroků a ponechaly ostatní kroky skupiny v rámci restrukturalizace bez daňových modifikací, se porušení uvedených pravidel nedopustily. Nad rámec nezbytného odůvodnění pak soud odhaduje (při absenci relevantních dat), že v případě odhlédnutí od všech jednání tvořících restrukturalizaci skupiny, jak jej v žalobě načrtává žalobce, by zřejmě výsledné dodatečné náklady (nejen daňové) pro skupinu byly výrazně vyšší, tedy více zatěžující, než při způsobu doměření daně zvoleném žalovaným a správcem daně.

126. K námitce, podle níž by měla být nejvýznamnější daňová úprava provedena u společnosti JCAS, soud proto dodává, že ve shora popsané logice přístupu finančních orgánů (která rovněž naplnila smysl článku 6 odst. 1 směrnice ATAD), kdy byla daň doměřena žalobci jakožto komplementáři společnosti JCAS, a to rovněž (zejména) z příjmu plynoucího z této společnosti, nepřicházelo zdanění zisku této společnosti přímo u ní již v úvahu, neboť samotná přeměna podílu žalobce v JCAS jakožto společníka společnosti s ručením na komplementáře komanditní společnosti (včetně transferu podílu na zisku v této společnosti) ještě daňovou relevanci z hlediska aplikace institutu zneužití práva neměla.
127. Pokud se dále žalobce dovolával rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, s tím, že si finanční orgány svévolně vybíraly, komu ze skupiny daň doměří, soud nejprve s odkazem na předchozí argumentaci konstatuje, že žádnou svévoli v jejich postupu neshledává (naopak, jednaly v souladu s právními předpisy), a dále se v souladu s názorem vyjádřeným žalovaným domnívá, že zmíněný judikát, který se týká podvodů na dani z přidané hodnoty, není na žalobcův případ zneužití práva v otázce daňově uznatelných nákladů u daně z příjmů přílehlavý. Finanční orgány si v žádném ohledu nevybíraly, kterému subjektu ze skupiny doměří daň, nýbrž posuzovaly daňovou uznatelnost uplatněných úrokových nákladů v řízení vedeném s žalobcem.

#### IV. Závěr a náklady řízení.

128. Exekuční příkaz má všechny zákonné náležitosti, včetně dostatečně určitého označení daňových povinností, k jejichž vymožení byl vydán, je srozumitelný a přezkoumatelný. Žalovaný nebyl povinen zabývat se před jeho vydáním oprávněností vzniku exekvovaného daňového nedoplatku, nýbrž postačovalo zjištění, že daňový nedoplatek byl splatný a žalobkyně jej dosud neuhradila. Soud neshledal důvodnou ani námitku ohledně porušení zásad daňového řízení, zejména zásad přiměřenosti a zdrženlivosti. Jelikož soud nepřisvědčil žádnému z žalobních bodů, zamítl žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
129. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno

zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 31. ledna 2024

**JUDr. Ing. Viera Horčicová**  
předsedkyně senátu